



**HDI**

Das ist Versicherung.

Nr. 4 / August 2015 / 35. Jahrgang

# GI aktuell

Informationen für wirtschaftsprüfende, rechts- und steuerberatende Berufe

## Inhalt

<b>Editorial</b>	<b>97</b>	<b>Haftung des Insolvenzverwalters</b>	<b>106</b>
<b>GI News</b>	<b>98</b>	Verjährung des Schadenersatzanspruchs / Verjährungsbeginn / Sonderverwalter / Beschränkter Prüfungsauftrag / Kenntnis des Sonderverwalters, § 199 BGB / Erweiterung des Auftrags zur Durchsetzung von Schadenersatzansprüchen (BGH, Urt. v. 17.7.2014 – IX ZR 301/12)	
<b>GI Entscheidungen</b>	<b>98</b>	<b>Steuerberaterhaftung</b>	<b>108</b>
<b>GI Literaturhinweise</b>	<b>127</b>	Mittelverwendungskontrolle / Verjährung gemäß § 68 StBerG a.F. (BGH, Beschl. v. 27.2.2014 – III ZR 364/13)	
<b>GI Literatur-Ecke</b>	<b>128</b>	<b>Steuerberaterhaftung</b>	<b>109</b>
<b>Steuerberaterhaftung</b>	<b>98</b>	Differenzhypothese / Subjektbezogener Vermögensvergleich (OLG Köln, Urt. v. 25.2.2015 – 16 U 50/14)	
Allgemeines steuerliches Mandat / Keine Hinweispflicht auf Regressanspruch gegen den Vorberater (BGH, Urt. v. 7.5.2015 – IX ZR 186/14)		<b>Steuerberaterhaftung</b>	<b>115</b>
<b>Steuerberaterhaftung</b>	<b>100</b>	Eingetragene Lebenspartnerschaft / Gemeinsame Veranlagung / Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Steuergesetze (LG Halle, Urt. v. 4.5.2015 – 4 O 346/14)	
Schadeneintritt / Kostenschaden / Teilschaden / Anderweitige steuerrechtliche Beratung während laufender Betriebsprüfung / Verjährung gemäß § 68 StBerG a.F. (BGH, Urt. v. 23.4.2015 – IX ZR 176/12)		<b>Steuerberaterhaftung</b>	<b>121</b>
<b>Kauf von Honorarforderungen</b>	<b>103</b>	Differenzhypothese / Normativer Schadensbegriff (LG Koblenz, Urt. v. 21.1.2015 – 15 O 248/14)	
Steuerberater – Honorar / Inkassotätigkeit / Factoring und Forderungsmanagement / Abtretung von Honorarforderungen / Nichtige Abtretung? (BGH, Urt. v. 25.9.2014 – IX ZR 25/14)		<b>Versicherungsschutz</b>	<b>123</b>
		Wirtschaftsprüfer / Treuhandkommanditist / Gesellschaftsrechtlicher Schadenersatzanspruch / Unternehmerische Tätigkeit / Rechtsmissbräuchliche Deckungsklage (LG München I, Urt. v. 12.7.2013 – 3 O 28931/11)	

Lesen Sie jetzt die neueste  
Ausgabe der Fachinformation Glaktuell!  
[www.hdi.de/gi](http://www.hdi.de/gi)



# ILFT

**BEIM BERATEN GUT BERATEN ZU SEIN.**  
**Unsere Versicherungs- und Vorsorgeprodukte  
für Rechtsanwälte.**

Rechtsanwälte benötigen zur Absicherung ihrer beruflichen und privaten Risiken leistungsstarken und umfassenden Vorsorge- und Versicherungsschutz. Als einer der erfahrensten Vermögensschaden-Haftpflichtversicherer setzt HDI Maßstäbe bei der Entwicklung passender Versicherungslösungen.

[www.hdi.de/freieberufe](http://www.hdi.de/freieberufe)

**HDI**

Das ist Versicherung.

## Editorial

## Liebe Leserin, lieber Leser,

Rafael Meixner  
Rechtsanwalt

der BGH hatte sich in zwei Entscheidungen mit Sachverhalten zu befassen, bei denen nach einem **Beraterwechsel** Fehler des steuerlichen Vorberaters erkannt wurden:

Der **Steuerberater**, der seinen Mandanten im Einspruchsverfahren vertritt, ist nach Auffassung des BGH nicht verpflichtet, dem Mandanten einen **Hinweis** auf einen möglichen **Schadenersatzanspruch gegen den früheren Steuerberater** und die drohende zivilrechtliche Verjährung dieses Anspruchs zu erteilen. Denn die Pflichten des Steuerberaters beziehen sich alleine auf das Steuerrecht. Wird jedoch der Mandant im Einspruchsverfahren durch einen Rechtsanwalt vertreten, so muss dieser auf Regressansprüche gegen den früheren Steuerberater hinweisen.

Die weitere Entscheidung im Zusammenhang mit einem Beraterwechsel betrifft die Frage des Zeitpunktes der Schadenentstehung: Sofern der Mandant vom neuen Steuerberater auf Fehler des Vorberaters hingewiesen wird und Maßnahmen ergreift, um die Folgen der fehlerhaften Beratung zu verhindern, entsteht der erste **Teilschaden** bereits mit der **Begleichung der Kosten des neuen Steuerberaters**. Die Verjährung des Schadenersatzanspruchs beginnt **einheitlich** mit diesem Teilschaden, noch bevor der belastende Steuerbescheid ergangen und der eigentliche Steuerschaden entstanden ist.

Seine Rechtsprechung zur kenntnisabhängigen Verjährung konkretisiert der BGH im Bereich der Insolvenzverwaltung: Wird ein **Sonderverwalter** im Insolvenzverfahren eingesetzt, um Schadenersatzansprüche gegen den amtierenden Verwalter zu prüfen, beginnt die Verjährung mit dem Schluss des Jahres, in dem der Sonderverwalter Kenntnis der anspruchsbegründenden Umstände erlangt. Unerheblich ist, wann der Sonderinsolvenzverwalter zur Durchsetzung der Ansprüche **förmlich ermächtigt** wird. Denn sonst hätten es die Gläubiger in der Hand, die Verjährung hinauszuzögern.

Interessant und auf ähnlich gelagerte Konstellationen übertragbar ist die Entscheidung des LG Halle. Dem Steuerberater wurde vorgeworfen, vor der entsprechenden **Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts** nicht bereits seinerseits erkannt zu haben, dass aus verfassungsrechtlichen Gründen **eingetragenen Partnerschaften** ebenso die Möglichkeit der Zusammenveranlagung einzuräumen ist. In seiner ausführlichen Begründung verneint das Gericht eine solche Pflicht.

A stylized, handwritten signature in black ink that reads "Rafael Meixner".

Rafael Meixner



## GI News

### BFH: Elektronische Einkommensteuererklärung: Korrektur bei schlichtem „Vergessen“

Der IX. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat durch Urteil vom 10.2.2015 (IX R 18/14) entschieden, dass das schlichte „Vergessen“ des Übertrags selbst ermittelter Besteuerungsgrundlagen – im Urteilsfall ein Verlustbetrag – in die entsprechende Anlage zu einer elektronischen Einkommensteuererklärung nicht grundsätzlich als „grob fahrlässig“ anzusehen ist. Danach könnten solche, die Steuerlast mindernden Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) auch dann noch berücksichtigt werden, wenn sie dem Finanzamt (FA) erst nach Bestandskraft der Steuerveranlagung mitgeteilt werden.

Der Kläger hatte im Jahr 2007 aus der Auflösung einer GmbH einen steuerlich berücksichtigungsfähigen Verlust erzielt, über den er seinen Steuerberater zutreffend informiert hatte. In den vom Berater gefertigten elektronischen Steuererklärungen fehlten jedoch Angaben zu diesem Verlust; denn obwohl der Berater den Verlustbetrag persönlich berechnet hatte, vergaß er, den ermittelten Betrag in das entsprechende Feld des EDV-Programms zu übertragen. Das FA, das somit von dem Verlust keine Kenntnis erlangte, veranlagte den Kläger erklärungsgemäß.

Im Jahr 2011 beantragte der Kläger nachträglich, den Verlust noch zu berücksichtigen. Das FA lehnte dies ab; denn nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO sei eine Änderung nur möglich, wenn den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran treffe, dass die vorgebrachten „neuen“ Tatsachen, die zu einer niedrigeren Steuer führten, erst nachträglich bekannt werden. Auch wenn dem Kläger selbst im Streitfall kein schuldhaftes Handeln vorzuwerfen sei, so habe doch der steuerliche Berater des Klägers grob fahrlässig gehandelt, indem er den Übertrag des bereits berechneten Verlustbetrages in die entsprechende Anlage zur Einkommensteuererklärung schlicht „vergessen“ habe. Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet ab.

Der BFH hob die Vorentscheidung auf und verwies den Rechtsstreit an das FG zurück. Der BFH stellte zunächst klar, dass der Begriff des Verschuldens i.S. von § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO bei elektronisch gefertigten Steuererklärungen in gleicher Weise auszulegen sei wie bei schriftlich gefertigten Erklärungen. Allerdings seien Besonderheiten der elektronischen Steuererklärung hinsichtlich ihrer Übersichtlichkeit bei der notwendigen Beurteilung des „individuellen Verschuldens“ des Steuerpflichtigen oder seines Beraters ebenso zu berücksichtigen wie der Umstand, dass am Computerbildschirm ein Überblick über die ausfüllbaren Felder der elektronischen Steuererklärung mitunter schwieriger zu erlangen sei, als in einer Steuererklärung in Papierform.

Gerade ein solches individuelles Fehlverhalten, für das das FA die Beweislast trage, habe das FG im Streitfall jedoch nicht

festgestellt. Die Nachlässigkeit, die im Streitfall dazu geführt habe, dass der Verlust erst nachträglich bekannt wurde, habe lediglich darin bestanden, dass der errechnete Verlustbetrag nicht in das elektronische Formular übertragen worden war. Darin liege ein unbewusster – mechanischer – Fehler, der jederzeit bei der Verwendung eines Steuerprogramms unterlaufen könne, welches den Finanzämtern die mechanische Erfassungsarbeit von Steuererklärungsdaten abnehme. Solche bloßen Übertragungs- oder Eingabefehler zählten zu den Nachlässigkeiten, die üblicherweise vorkämen und mit denen immer gerechnet werden müsse; sie seien jedenfalls dann nicht als grob fahrlässig zu werten, wenn sie selbst bei sorgfältiger Arbeit nicht zu vermeiden seien.

Im zweiten Rechtszug wird nun das FG erneut prüfen, ob den Steuerberater ggf. aus anderen Gründen ein grobes Verschulden daran trifft, dass der Verlust des Klägers dem FA erst nachträglich bekannt geworden ist.

(BFH, Urt. v. 10.2.2015 – IX R 18/14)

Pressemitteilung d. BFH v. 24.6.2015 ■

## Steuerberaterhaftung

- Allgemeines steuerliches Mandat
  - Keine Hinweispflicht auf Regressanspruch gegen den Vorberater
- (BGH, Urt. v. 7.5.2015 – IX ZR 186/14)

### Leitsatz:

Ein Steuerberater, der mit der Vertretung im Verfahren über einen Einspruch gegen einen Steuerbescheid beauftragt ist, ist nicht verpflichtet, seinen Mandanten auf einen möglichen Regressanspruch gegen einen früheren Steuerberater und auf die drohende Verjährung eines solchen Anspruchs hinzuweisen. ■

### Zum Sachverhalt:

Der Kläger, ein Arzt, war Teilhaber einer auf seinem Grundstück betriebenen ärztlichen Gemeinschaftspraxis. Die Betriebsmittel der Gemeinschaftspraxis standen im Alleineigentum des Klägers. Im Dezember 1996 veräußerte er 10 v.H. und im Dezember 1997 weitere 40 v.H. der Betriebsmittel an den neben ihm in der Gemeinschaftspraxis tätigen Arzt. Das Grundstück blieb als Sonderbetriebsvermögen im Alleineigentum des Klägers.

Sein damaliger Steuerberater erreichte zunächst, dass der in den Jahren 1997 und 1998 vereinnahmte Erlös vom FA als steuerbegünstigter Veräußerungsgewinn nach § 34 EStG behandelt wurde. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung änderte das FA seinen Standpunkt, weil mit den Praxisanteilen kein Anteil am Grundstück als der wesentlichen Betriebsgrundlage übertragen worden sei. Mit Änderungsbescheiden vom 1.3.2002 für die Jahre 1997 und 1998 wurde der Veräußerungserlös als nicht steuerbegünstigter laufender Ge-

winn festgestellt. Im Auftrag des Klägers legte die Beklagte, die bereits im Jahr 1999 die Erstellung der Buchhaltung, der Jahresabschlüsse und Steuererklärungen sowie die damit verbundene steuerliche und wirtschaftliche Beratung des Klägers übernommen hatte, gegen die Bescheide Einspruch ein. Im November 2008 teilte das FA mit, dass es seine bisherige Rechtsauffassung aufrechterhalte. Daraufhin nahm der Kläger seine Einsprüche zurück und erbrachte die vom FA geforderte Steuernachzahlung in Höhe von 223.328,50 EUR. Der frühere Steuerberater, vom Kläger auf Erstattung dieses Betrags in Anspruch genommen, berief sich auf Verjährung.

Der Kläger verlangt nunmehr von der Beklagten Schadenersatz in Höhe von 223.328,50 EUR mit der Begründung, die Beklagte habe ihn pflichtwidrig nicht in unverjährter Zeit auf Regressansprüche gegen den früheren Steuerberater hingewiesen. Die Klage hat in den beiden Vorinstanzen keinen Erfolg gehabt. Mit der vom Berufungsgericht zugelassenen Revision verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. ■

#### Aus den Gründen:

Die Revision hat keinen Erfolg.

I. Das Berufungsgericht hat gemeint, die Beklagte sei nicht verpflichtet gewesen, den Kläger darauf hinzuweisen, dass er gegen seinen vormaligen Steuerberater einen Regressanspruch haben könnte. Einen ausdrücklichen Auftrag, mögliche Schadenersatzansprüche gegen den früheren Steuerberater zu prüfen, habe der Kläger nicht erteilt. Der Auftrag zur Einlegung eines Einspruchs gegen die belastenden Steuerbescheide habe die Prüfung von Regressansprüchen nicht umfasst, weil die Frage eines Regressanspruchs gegen den früheren Steuerberater nicht in unmittelbarer Beziehung zu dem erteilten Mandat gestanden habe; das eine sei eine zivilrechtliche, das andere eine steuerrechtliche Frage. Es habe sich bei der von dem Vorberater gewählten rechtlichen Konstruktion auch nicht um eine auf den ersten Blick ersichtliche steuerliche Fehlentscheidung gehandelt, weil für die Beklagte nicht erkennbar gewesen sei, ob eine Gestaltung, bei der die in Rede stehende Steuerpflicht des Klägers vermieden worden wäre, überhaupt hätte realisiert werden können.

Soweit der BGH entschieden habe, dass der Mandant auf die drohende Verjährung von Ansprüchen gegen den vorberatenden Steuerberater hinzuweisen sei, auch wenn das eigene Mandat nur die Vertretung in einem Finanzrechtsstreit umfasse, betreffe dies die Pflichten eines Rechtsanwalts. Auf einen Steuerberater könne diese Rechtsprechung nicht übertragen werden.

II. Diese Ausführungen halten der rechtlichen Nachprüfung stand. Mit Recht hat das Berufungsgericht eine Pflicht der Beklagten, den Kläger vor Ablauf der Verjährungsfrist auf einen möglichen Regressanspruch gegen seinen früheren Steuerberater und auf die insoweit maßgebliche Verjährungsfrist hinzuweisen, verneint.

1. Welche Aufgaben der Steuerberater zu erfüllen hat, richtet sich nach Inhalt und Umfang des erteilten Mandats (vgl. BGH, Urt. v. 7.3.2013 – IX ZR 64/12, WM 2013, 802

Rdnr. 14 m.w.N.). Das **allgemeine Mandat** der Beklagten erstreckte sich auf die **Erstellung der Buchhaltung, der Jahresabschlüsse und der Steuererklärungen**. Darüber **hinausgehende Leistungen** bedurften eines **besonderen Auftrags**. Einen solchen besonderen Auftrag hat der Kläger der Beklagten erteilt, als er sie mandatierte, gegen die Feststellungsbescheide vom 1.3.2002 Einspruch einzulegen. Nach den Feststellungen des Berufungsgerichts beauftragte der Kläger die Beklagte hingegen nicht ausdrücklich mit der Prüfung von Regressansprüchen gegen seinen steuerlichen Vorberater. Dies wird von der Revision nicht angegriffen.

**2. Eine Verpflichtung der Beklagten, den Kläger auf einen Regressanspruch gegen seinen Vorberater hinzuweisen, ergibt sich auch nicht aus den allgemeinen vertraglichen Pflichten eines Steuerberaters.** Dieser ist verpflichtet, sich mit den steuerrechtlichen Punkten zu befassen, die zur pflichtgemäßen Erledigung des ihm erteilten Auftrags zu beachten sind. In den durch seinen Auftrag gezogenen Grenzen hat er den Auftraggeber auch ungefragt über die bei der Bearbeitung auftauchenden steuerrechtlichen Fragen zu belehren. Zu den vertraglichen Nebenpflichten des Steuerberaters gehört es, den Mandanten vor Schaden zu bewahren und auf Fehlentscheidungen, die für ihn offen zutage liegen, hinzuweisen (BGH, Urt. v. 7.3.2013, a.a.O., m.w.N.).

**a) Zu den danach bestehenden vertraglichen Pflichten eines Steuerberaters gehört es – anders als bei einem Rechtsanwalt – grundsätzlich nicht, den Mandanten auf mögliche Schadenersatzansprüche gegen seinen Vorgänger hinzuweisen** (BGH, Urt. v. 7.5.1991 – IX ZR 188/90, WM 1991, 1303; v. 11.5.1995 – IX ZR 140/94, BGHZ 129, 386, 393 f; v. 14.11.2013 – IX ZR 215/12, WM 2014, 854 Rdnr. 26; OLG Hamm, GI 1995, 53; LG Köln, DStRE 2009, 1351, 1352). **Die Vertragspflichten eines Steuerberaters beschränken sich in der Regel auf das Steuerrecht (§§ 1–3, 33 StBerG); eine geschäftsmäßige Besorgung anderer Rechtsangelegenheiten einschließlich der Rechtsberatung ist ihm nach dem hier noch anwendbaren Art. 1 §§ 1, 4 Abs. 3 RBerG grundsätzlich untersagt** (vgl. BGH, Urt. v. 19.5.2009 – IX ZR 43/08, WM 2009, 1376 Rdnr. 11).

Auf die steuerrechtliche Seite früherer Entscheidungen bezieht sich auch die in der Rechtsprechung anerkannte Nebenpflicht des Steuerberaters, seinen Mandanten auf offen zu Tage liegende Fehlentscheidungen hinzuweisen (vgl. BGH, Urt. v. 26.1.1995 – IX ZR 10/94, BGHZ 128, 358, 362; v. 7.3.2013, a.a.O., Rdnr. 14 m.w.N.). **Eine Pflicht des Steuerberaters, den Mandanten auf zivilrechtliche Regressmöglichkeiten hinzuweisen, kann daraus nicht abgeleitet werden.**

**b) Der Umstand, dass die Beklagte im Streitfall beauftragt war, den Kläger im Einspruchsverfahren gegen die geänderten Feststellungsbescheide vom 1.3.2002 zu vertreten, rechtfertigt keine andere Beurteilung.**

**aa) Der erkennende Senat hat mit Urteil vom 29.4.1993 (IX ZR 101/92, WM 1993, 1508) entschieden, dass ein Rechtsanwalt, dessen Mandat nicht auf eine umfassende Beratung gerichtet, sondern auf die Vertretung in einem Finanzrechts-**

streit beschränkt ist, gleichwohl verpflichtet ist, seinen Auftraggeber auf die drohende Verjährung von Ansprüchen gegen den Steuerberater hinzuweisen, wenn für ihn ersichtlich ist, dass bei einem Verlust des Prozesses Ansprüche gegen diesen in Betracht kommen und der Auftraggeber insoweit nicht anderweitig beraten wird (vgl. auch BGH, Urt. v. 13.7.1971 – VI ZR 140/70, VersR 1971, 1119; v. 18.3.1993 – IX ZR 120/92, WM 1993, 1376). Die Entscheidung stellt klar, dass die auch sonst bestehende **Pflicht des Rechtsanwalts**, auf eine Regressmöglichkeit hinzuweisen, durch die Beschränkung des Mandats auf eine Prozessführung keine Einschränkung erfährt.

bb) **Für die Pflichten eines Steuerberaters**, dessen Mandat auf die Vertretung in einem Steuerverwaltungs- oder finanzgerichtlichen Verfahren gerichtet ist, **kann daraus schon deshalb nichts abgeleitet werden, weil ein Steuerberater – anders als ein Rechtsanwalt – auch bei einem umfassenden Mandat grundsätzlich nicht zu Hinweisen auf zivilrechtliche Regressmöglichkeiten verpflichtet ist**. Auch die Besonderheiten eines Mandats zur Vertretung in einem Verwaltungs- oder gerichtlichen Verfahren rechtfertigen in dieser Hinsicht keine Gleichstellung der Pflichten eines Steuerberaters mit denjenigen eines Rechtsanwalts (a.A. Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, 5. Aufl., RdNr. 411). Steuerberater sind berechtigt, geschäftsmäßig ihre Mandanten in Steuerverwaltungsverfahren und Finanzgerichtsstreitigkeiten zu vertreten (§ 33 Satz 1 StBerG, § 80 Abs. 1 AO, § 62 Abs. 2 FGO). Dadurch soll auf dem Gebiet des Steuerrechts eine sachgemäße, die Interessen des Rechtssuchenden wahrende Vertretung gewährleistet werden. **Ein entsprechendes Mandat begründet jedoch nicht die gleichen Pflichten wie ein Auftrag, der einem Rechtsanwalt erteilt wird**. Unterschiede bestehen insbesondere bei den Nebenpflichten des Mandats. Ein Rechtsanwalt ist verpflichtet, die Interessen seines Mandanten in den Grenzen des erteilten Mandats nach jeder Richtung wahrzunehmen.

Auch wenn sein Auftrag auf die Prozessführung beschränkt ist, darf er die Prozessführung nicht isoliert von den übrigen Interessen des Auftraggebers sehen. Vielmehr hat er die mit dem Rechtsstreit unmittelbar zusammenhängenden rechtlichen und wirtschaftlichen Belange seiner Partei mit zu berücksichtigen und darauf zu achten, dass ihr nicht insoweit durch ein Versäumnis während des Prozesses Nachteile entstehen (BGH, Urt. v. 29.4.1993, a.a.O., S. 1509). Ein mit der Vertretung beauftragter Steuerberater hat die steuerlichen Interessen seines Mandanten im Rahmen des Mandats ebenfalls umfassend wahrzunehmen. **Darüber hinaus gehende rechtliche Interessen seines Mandanten wie mögliche zivilrechtliche Regressansprüche, die bei einem ungünstigen Ausgang des Einspruchs- oder Klageverfahrens gegen Dritte bestehen können, liegen jedoch außerhalb seines Auftrags**.

Die für die Beurteilung eines solchen Regressanspruchs und insbesondere seiner Verjährung erforderlichen besonderen Rechtskenntnisse kann ein Mandant von einem Steuerberater regelmäßig nicht erwarten. Die Entscheidung des Mandanten, mit seiner Vertretung einen Steuerberater und nicht einen Rechtsanwalt zu beauftragen, wird regelmäßig auf

dem Bestreben beruhen, sich die besonderen steuerrechtlichen Fachkenntnisse des Steuerberaters zunutze zu machen. Auf eine umfassende zivilrechtliche Beratung kann er in diesem Fall nicht vertrauen. Dementsprechend muss ein Steuerberater den Auftrag des Mandanten zu seiner Vertretung in einem Steuerverfahren oder in einem Prozess vor dem Finanzgericht nicht dahin verstehen, dass auch die Wahrung von Ansprüchen gegen Dritte geschuldet sein soll.

c) **Der Kläger kann sich schließlich nicht darauf berufen, dass die Beklagte eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist, die neben Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern auch Rechtsanwälte beschäftigt. Maßgeblich ist, dass das vom Kläger erteilte Mandat auf eine Hilfeleistung in Steuersachen gerichtet war und nicht allgemein auf die Besorgung fremder Rechtsangelegenheiten einschließlich der Rechtsberatung**. Der Kläger hat auch nicht vorgetragen, dass die übertragenen Aufgaben seitens der Beklagten nicht von Steuerberatern, sondern von Rechtsanwälten wahrgenommen worden seien. ■

## Steuerberaterhaftung

- Schadeneintritt
- Kostenschaden
- Teilschaden
- Anderweitige steuerrechtliche Beratung während laufender Betriebsprüfung
- Verjährung gemäß § 68 StBerG a.F. (BGH, Urt. v. 23.4.2015 – IX ZR 176/12)

### Leitsatz:

Weist ein neuer steuerlicher Berater den Mandanten auf eine fehlerhafte steuerliche Gestaltungsberatung des vormaligen Beraters hin und ergreift der Mandant Maßnahmen, die ihm zur Beseitigung der Folgen der fehlerhaften Beratung empfohlen worden sind, beginnt die Verjährung des durch die weitere Beratung entstandenen Kostenschadens spätestens mit der Bezahlung der Leistungen des neuen Beraters; mit einem späteren, aufgrund der fehlerhaften Gestaltungsberatung noch entstehenden Steuerschaden bildet der Kostenschaden eine Schadeneinheit. ■

### Zum Sachverhalt:

Die mit der Vermietung von Nutzfahrzeugen befasste Klägerin verlangt von den Beklagten, soweit für das Revisionsverfahren noch von Interesse, Schadenersatz wegen einer steuerlichen Gestaltungsberatung. Sie war Eigentümerin des Betriebsgrundstücks in S. bei H. Fahrzeuge und Betriebsgrundstück vermietete sie an die K. GmbH (nachfolgend: K. GmbH), welche die Fahrzeuge weitervermietete. Zwischen der Klägerin und der K. GmbH bestand eine gewerbesteuerliche Organschaft. Die Beklagte zu 1) ist Rechtsnachfolgerin der O. AG (nachfolgend: O. AG). Der Beklagte zu 2) war Vorstand und Aktionär der O. AG. Nunmehr ist er einer der Partner der Beklagten zu 1).

Die Klägerin eröffnete in N. eine Betriebstätte, um den dortigen niedrigen Gewerbesteuerhebesatz in Anspruch nehmen zu können. Ende des Jahres 2001 wurde die O. AG damit beauftragt, die bestehende gewerbesteuerliche Gestaltung zu überprüfen. Sie riet dazu, die gewerbesteuerliche Organshaft zwischen der Klägerin und der K. GmbH aufzuheben. Damit sollte erreicht werden, den der Gewerbesteuer unterliegenden Ertrag der Klägerin in N. und den der K. GmbH in S. zu versteuern. Hierzu wurde die K. GmbH in die K. GmbH & Co. KG umgewandelt. Einzige Kommanditistin der KG und einzige Gesellschafterin der Komplementär-GmbH wurde die Klägerin. Für die Umwandlung der GmbH in eine KG entstanden Kosten in Höhe von insgesamt 19.926,25 EUR netto.

Im Jahre 2003 wechselte die Klägerin ihren steuerlichen Berater. Der neue Berater wies darauf hin, dass die seitens der O. AG empfohlene gesellschaftsrechtliche Gestaltung zur Erzielung der beabsichtigten Gewerbesteuerersparnis ungeeignet war, weil eine Mitunternehmerschaft begründet worden und dadurch ein gewerbesteuerlich ebenfalls in S. zu erfassendes Sonderbetriebsvermögen der Klägerin bei der KG entstanden war. Auf Anraten des neuen Beraters wurde die KG aufgelöst. Die Klägerin wurde deren Gesamtrechtsnachfolgerin.

Für seine Beratungstätigkeit beanspruchte der neue Berater noch gegenüber der KG insgesamt 21.170 EUR. Die erste Rechnung datiert vom 4.7.2003 und wurde am 17.7.2003 bezahlt. Diese Kosten und diejenigen der vorangegangenen Umwandlung machte die Klägerin mit Schreiben vom 9.12.2004 gegenüber der O. AG und deren Haftpflichtversicherer geltend.

Unter dem 22.12.2004 wies der Versicherer die Ansprüche im Namen der O. AG insgesamt zurück. Im Zeitraum vom 18.4.2005 bis zum 25.1.2006 fand eine steuerliche Außenprüfung der Klägerin statt, die sich auch auf ihre Rechtsvorgängerinnen erstreckte. Infolge der Außenprüfung kam es ab dem 19.6.2006 zur Neufestsetzung der Gewerbesteuer für die Erhebungszeiträume 2001 bis 2003, die den eigentlichen Steuerschaden begründete. Ferner wurden Nachzahlungszinsen erhoben.

Mit ihrer am 27.9.2006 beim LG eingegangenen Klage hat die Klägerin zunächst nur die Beklagte zu 1) in Anspruch genommen. Mit Schriftsatz vom 15.11.2010 hat sie ihre Klage auf den Beklagten zu 2) erweitert. Das LG hat der Klage in Höhe der Umwandlungskosten von 19.926,25 EUR, der Kosten des neuen Beraters von 21.170 EUR und eines Steuerschadens nebst Nachzahlungszinsen von 1.134.671,57 EUR, insgesamt 1.175.767,82 EUR, stattgegeben.

Auf die Berufung der Beklagten hat das Berufungsgericht den Steuerschaden um 515.054 EUR gekürzt. Mit ihrer vom Senat insoweit zugelassenen Revision wollen die Beklagten weiterhin die vollständige Abweisung dieser Klage erreichen. Beim Urteilsausspruch – eine zugleich wegen eines weiteren Beratungsfehlers erhobene Klage betreffend – ist dem Berufungsgericht ein vom Senat korrigierter Rechenfehler in Höhe eines Euros unterlaufen. ■

#### Aus den Gründen:

Die Revision hat Erfolg. Sie führt zur Aufhebung des Berufungsurteils und zur Abweisung der Klage, soweit die Beklagten zum Ersatz des jetzt noch zur Beurteilung anstehenden Schadens verurteilt worden sind.

I. Das Berufungsgericht meint, der Anspruch sei nicht verjährt. Das LG habe mit Recht darauf hingewiesen, frühestmöglicher Verjährungsbeginn sei der Zugang des für den Mandanten nachteiligen Steuerbescheids. Verjährung sei auch nicht hinsichtlich der Kosten für den neuen Berater eingetreten, weil diese nicht schon früher hätten eingeklagt werden können. Ob die Verursachung der Kosten sinnvoll gewesen sei oder nicht, habe sich erst mit Zugang der Steuerbescheide zeigen können.

II. Dies hält rechtlicher Prüfung nicht stand. Der Schadenersatzanspruch ist verjährt. Die Beklagten sind daher berechtigt, die Leistung zu verweigern (§ 214 Abs. 1 BGB), was aufgrund der von ihnen erhobenen Verjährungseinrede zu berücksichtigen ist.

1. Der hier zu beurteilende Sachverhalt erstreckt sich zeitlich von der Erteilung des Beratungsmandats Ende 2001 bis zur Neufestsetzung von Gewerbesteuer und Nachzahlungszinsen ab Juni 2006. In diesen Zeitraum fällt das Gesetz zur Anpassung von Verjährungsvorschriften an das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts vom 9.12.2004 (*BGBI. I S. 3214*). Nach Art. 229 § 12 Abs. 1 Satz 1 Nr. 13 EGBGB ist auf die geänderten Vorschriften des Steuerberatungsgesetzes Art. 229 § 6 EGBGB entsprechend anzuwenden, soweit nicht ein anderes bestimmt ist. **Der Beginn der Verjährung richtet sich demnach für den Zeitraum vor dem 15.12.2004 nach dem Steuerberatungsgesetz in der bis zu diesem Tag geltenden Fassung, mithin nach § 68 StBerG a.F. (Art. 229 § 12 Abs. 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Satz 2 EGBGB).**

2. Nach § 68 StBerG a.F. ist der Anspruch der Klägerin auf Ersatz der Umwandlungskosten in Höhe von 19.926,25 EUR sowie der Kosten des neuen Beraters von 21.170 EUR verjährt.

a) Die nach **§ 68 StBerG a.F.** maßgebliche Schadenentstehung ist anzunehmen, wenn der **Schaden wenigstens dem Grunde nach erwachsen** ist, mag seine Höhe noch nicht beziffert werden können, ferner wenn durch die Verletzungshandlung eine als Schaden anzusehende Verschlechterung der Vermögenslage eingetreten ist, ohne dass feststehen muss, ob ein Schaden bestehen bleibt und damit endgültig wird, oder wenn eine solche Verschlechterung der Vermögenslage oder auch ein **endgültiger Teilschaden** entstanden ist und mit der nicht fernliegenden Möglichkeit weiterer, noch nicht erkennbarer, adäquat verursachter Nachteile bei verständiger Würdigung zu rechnen ist; Unkenntnis des Schadens und damit des Ersatzanspruchs hindert den Verjährungsbeginn nicht.

Ist dagegen noch offen, ob ein pflichtwidriges, mit einem Risiko behaftetes Verhalten zu einem Schaden führt, ist ein Ersatzanspruch noch nicht entstanden, so dass eine Verjährungsfrist noch nicht in Lauf gesetzt wird (*BGH, Urt. v.*



2.7.1992 – IX ZR 268/91, BGHZ 119, 69, 70 f; v. 3.12.1992 – IX ZR 61/92, NJW 1993, 1139, 1141; v. 5.3.2009 – IX ZR 172/05, WM 2009, 863 Rdnr. 8; v. 24.1.2013 – IX ZR 108/12, WM 2013, 940 Rdnr. 9; v. 10.7.2014 – IX ZR 197/12, DB 2014, 2402 Rdnr. 8).

b) Ein **Steuerschaden** ist noch nicht entstanden, solange es am **Zugang des belastenden Steuerbescheids** fehlt. Bis zu diesem Zeitpunkt hängt seine Entstehung noch von vielen ungewissen Umständen ab. Es kann unsicher sein, ob die Steuerbehörde einen steuerrechtlich bedeutsamen Sachverhalt aufdeckt. Es liegt in der Regel bei ihr – vor allem bei einer Ermessenentscheidung (§ 5 AO) –, ob sie bestimmte Tatbestände aufgreift und welche Rechtsfolgen sie daraus zieht (BGH, Urt. v. 2.7.1992, a.a.O., S. 72; v. 3.12.1992, a.a.O.; v. 11.5.1995 – IX ZR 140/94, BGHZ 129, 386, 388 ff; v. 5.3.2009, a.a.O., Rdnr. 9 f; v. 24.1.2013, a.a.O., Rdnr. 9 f; v. 10.7.2014, a.a.O.). **Die bis zum Zeitpunkt des Zugangs des belastenden Steuerbescheids mit Blick auf den eigentlichen Steuerschaden regelmäßig nur vorliegende Vermögensgefährdung wird auch nicht durch eine Schlussbesprechung über das Ergebnis einer Außenprüfung (§§ 193 ff AO) oder durch den erstellten Bericht des Prüfers zu einem den Lauf der Verjährung des § 68 StBerG a.F. in Gang setzenden Schaden (BGH, Urt. v. 2.7.1992, a.a.O., S. 73 f).**

c) Eine steuerliche Fehlberatung kann neben dem steuerlichen Schaden weitere Schäden verursachen. Als solche Schäden kommen im Streitfall sowohl die Kosten für die Umsetzung der fehlerhaften Gestaltungsberatung durch die O. AG (Umwandlung der K. GmbH in eine GmbH & Co. KG) als auch die im Zusammenhang mit der späteren Auflösung dieser Gesellschaft entstandenen **Beratungskosten** in Betracht.

aa) Seit dem Grundsatzurteil vom 2.7.1992 (a.a.O., S. 73) findet sich in Entscheidungen des Senats wiederholt die Formulierung, die Schadenentstehung sei **frühestens mit dem Zugang des nachteiligen Steuerbescheids** „für alle Schadenfälle“ infolge eines Fehlers des Steuerberaters in einer Steuer Sache anzunehmen, gleichgültig, ob die Schadenursache dazu führe, dass gegen den Mandanten ein Leistungsbescheid der Finanzbehörde ergehe oder ein Steuervorteil durch einen Feststellungs-(Grundlagen-)bescheid versagt werde (vgl. BGH, Urt. v. 15.7.2010 – IX ZR 180/09, WM 2010, 1620 Rdnr. 12 m. d. entspr. Nachw.).

**Das bedeutet jedoch nicht, der Zugang des Steuerbescheids bestimme den Beginn der Verjährung für sämtliche, durch eine unrichtige Steuerauskunft verursachte Schäden. Der Senat hat wiederholt ausgesprochen, die Anknüpfung der Verjährung an einen Steuerbescheid für andere Vermögensschäden als den eigentlichen Steuerschaden komme nicht stets in Betracht (BGH, Urt. v. 13.12.2007 – IX ZR 130/06, WM 2008, 611 Rdnr. 16; v. 10.1.2008 – IX ZR 53/06, WM 2008, 613 Rdnr. 8).**

bb) Für eine Anknüpfung der Verjährung erst an den Zugang des Steuerbescheids bedarf es einer besonderen Rechtfertigung, wenn sich die Vermögenslage des Mandanten bei objektiver Betrachtung schon zuvor verschlechtert hat. Der

Senat hat etwa entschieden, dass die Verjährungsfrist nach § 68 StBerG a.F. nicht vor dem Zugang des belastenden Steuerbescheids zu laufen beginnt, wenn der Schaden nicht in der späteren Besteuerung, sondern in einer vorgelagerten und für den Mandanten nachteiligen Vertragsgestaltung besteht, die ihren Grund in einer unrichtigen Auskunft des Steuerberaters hat (BGH, Urt. v. 13.12.2007 – IX ZR 130/06, WM 2008, 611 Rdnr. 14 ff; v. 10.1.2008 – IX ZR 53/06, WM 2008, 613 Rdnr. 8).

Wie in den Fällen vermeidbarer Steuerlasten verdichtet sich dort das steuerliche Feststellungs- und Beurteilungsrisiko des Mandanten, dessen Einschätzung sein rechtsgeschäftliches Handeln bestimmt, erst mit der Bekanntgabe des ihm ungünstigen Steuerbescheids zu einem Schaden (BGH, Urt. v. 13.12.2007, a.a.O., Rdnr. 16; v. 10.1.2008, a.a.O., Rdnr. 8). So kann verhindert werden, dass der Mandant praktisch rechtlos gestellt wird, wenn es für diesen vor der Besteuerung keinen Anlass gibt, eine steuerliche Pflichtverletzung und einen daraus entstandenen Schaden auch nur in Erwägung zu ziehen (BGH, Urt. v. 13.12.2007, a.a.O., Rdnr. 19).

**Hingegen besteht kein sachlicher Grund, den Beginn der Verjährung trotz bereits verschlechterter Vermögenslage auf die Bekanntgabe des belastenden Steuerbescheids hinauszuschieben, wenn der Mandant von einer steuerlichen Pflichtverletzung schon durch seinen neuen Steuerberater Kenntnis erlangt und Kosten auslösende Maßnahmen ergreift, die ihm zur Beseitigung der Folgen der vorausgegangenen Pflichtverletzung angeraten worden sind.**

cc) So liegt der Fall hier. **Die Klägerin ist nicht erst durch die spätere Neufestsetzung der Gewerbesteuer auf den Beratungsfehler aufmerksam geworden, sondern durch ihren neuen Steuerberater.** Sie hat daraufhin Kosten aufgewendet, um die ihr zunächst angeratene Gestaltung rückgängig zu machen. Dadurch hat sich ihr Feststellungs- und Beurteilungsrisiko hinsichtlich dieser **Kosten zu einem Schaden verdichtet**. Ob die Steuerbehörde den bis zur Rückgängigmachung der gesellschaftsrechtlichen Gestaltung vorliegenden Steuersachverhalt aufgreifen würde, ist hierfür unerheblich. Die vom Berufungsgericht in Zweifel gezogene Sinnhaftigkeit der Rückgängigmachung war aufgrund der pflichtwidrigen Gestaltungsberatung gegeben. Die Klägerin war nicht gehalten, die dadurch verursachte und mit Blick auf das Risiko einer späteren Besteuerung bestehende Vermögensgefährdung für weitere Erhebungszeiträume fortbestehen zu lassen.

d) Für die hier in Rede stehenden Schäden wurde die Verjährungsfrist des § 68 StBerG a.F. daher spätestens am 17.7.2003 in Lauf gesetzt, als die erste Rechnung für die zur Rückgängigmachung der fehlerhaft angeratenen Gestaltung erforderliche Beratung an den neuen Steuerberater bezahlt worden war. Abgelaufen war diese Frist demnach am 17.7.2006 (§ 68 StBerG a.F., Art. 229 § 12 Abs. 1 i.V.m. § 6 Abs. 3 EGBGB, § 187 Abs. 1, § 188 Abs. 2 Fall 1 BGB). Ein die Verjährung hindernder Neubeginn oder eine solche Hemmung sind nicht ersichtlich. Die Klageerhebung am 27.9.2006 ist nicht mehr rechtzeitig erfolgt.



e) Eine **Sekundärhaftung** der Beklagten kann nicht angenommen werden. Dass und gegebenenfalls wann auf Seiten der O. AG begründeter Anlass bestanden haben könnte, auf die Möglichkeit einer eigenen Regresshaftung und die dafür maßgebliche Verjährungsregelung hinzuweisen (vgl. BGH, Urt. v. 11.5.1995 – IX ZR 140/94, BGHZ 129, 386, 391; v. 28.9.1995 – IX ZR 227/94, WM 1996, 33, 34; v. 1.2.2007 – IX ZR 180/04, WM 2007, 801 Rdnr. 13), ist nicht festgestellt. Vielmehr ist die Festsetzung der Gewerbesteuer zunächst antragsgemäß erfolgt. Zudem war die Klägerin durch ihre Instanzanwälte jedenfalls noch vor dem 10.1.2005 und damit lange vor Ablauf der Primärverjährung wegen der Haftungsfrage anwaltlich beraten (vgl. BGH, Urt. v. 10.5.2012 – IX ZR 125/10, BGHZ 193, 193 Rdnr. 59).

3. Nach dem **Grundsatz der Schadeneinheit** erfasst die eingetretene Verjährung auch den erst später entstandenen Steuerschaden.

a) Der aus einem bestimmten Verhalten erwachsende Schaden ist in der Regel als ein Ganzes aufzufassen. **Es gilt daher eine einheitliche Verjährungsfrist, wenn schon beim Auftreten des ersten Schadens bei verständiger Würdigung mit weiteren wirtschaftlichen Nachteilen gerechnet werden kann** (BGH, Urt. v. 3.12.1992 – IX ZR 61/92, NJW 1993, 1139, 1141; v. 18.12.1997 – IX ZR 180/96, WM 1998, 779, 780; v. 21.2.2002 – IX ZR 127/00; WM 2002, 1078, 1080; v. 24.1.2013 – IX ZR 108/12, WM 2013, 940 Rdnr. 17). Für einen Steuerschaden gelten keine Besonderheiten (a.A. Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, 5. Aufl., Rdnr. 902). Er muss nicht durch Zugang eines belastenden Steuerbescheids entstanden, sondern nur bei verständiger Würdigung voraussehbar sein.

b) Dies war hier der Fall. Nachdem die Klägerin von ihrem neuen Steuerberater auf die Unzulänglichkeit der gewählten gewerbesteuerlichen Gestaltung hingewiesen worden war, musste sie bei verständiger Würdigung mit Steuernachteilen rechnen, sei es durch eine Änderung der bisherigen, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Steuerbescheide. **Es war ihr deshalb möglich und zumutbar, neben einer Klage auf Ersatz der bisher entstandenen Kostenschäden eine solche auf Feststellung der Ersatzpflicht für den künftigen Steuerschaden zu erheben** (vgl. BGH, Urt. v. 10.7.2014 – IX ZR 197/12, DB 2014, 2402 Rdnr. 11 ff).

**Die Anwendbarkeit des Grundsatzes der Schadeneinheit stellt nicht in Frage, dass der Kostenschaden bei der K. GmbH & Co. KG angefallen ist, der eigentliche Steuerschaden und die Nachzahlungszinsen jedoch erst nach Gesamtrechtsnachfolge bei der Klägerin.** Der Gesamtrechtsnachfolger erwirbt den Schadenersatzanspruch mit gegebenenfalls bereits laufender Verjährung (vgl. Staudinger/Peters/Jacoby, BGB, 2014, § 199 Rdnr. 56; Münch-Komm-BGB/Grothe, 6. Aufl., § 199 Rdnr. 36 f; Bamberger/Roth/Henrich, 3. Aufl., § 199 Rdnr. 39). Eine neue Verjährung wird nicht dadurch in Lauf gesetzt, dass später weitere, bei verständiger Würdigung voraussehbare (Teil-)Schäden unmittelbar bei ihm anfallen.

III. Der Senat hat in der Sache selbst zu entscheiden, weil die Aufhebung des Berufungsurteils nur wegen Rechtsverletzung bei Anwendung des Gesetzes auf das festgestellte Sachverhältnis erfolgt und nach letzterem die Sache zur Endentscheidung reif ist (§ 563 Abs. 3 ZPO). ■

## Kauf von Honorarforderungen

- Steuerberater – Honorar
  - Inkassotätigkeit
  - Factoring und Forderungsmanagement
  - Abtretung von Honorarforderungen
  - Nichtige Abtretung?
- (BGH, Urt. v. 25.9.2014 – IX ZR 25/14)

### Leitsatz:

Kauft eine Steuerberatungsgesellschaft gewerblich Honorarforderungen von Steuerberatern auf und lässt sich diese Forderungen abtreten, führt das für Steuerberater geltende Verbot gewerblicher Tätigkeit nicht zur Unwirksamkeit des Kaufvertrages und der Abtretung der Honorarforderung. ■

### Tatbestand:

Der Beklagte beauftragte die Steuerberaterin S. (vormals B.) mit der Buchführung für das Jahr 2010 einschließlich der Kontierung der Belege. Für die im Februar 2012 erbrachten Arbeiten berechnete die Steuerberaterin am 17.4.2012 einen Betrag von 603,57 EUR. Gleichzeitig verkaufte sie die Forderung an die Klägerin und trat sie ohne Zustimmung des Beklagten an diese ab. Die Klägerin kauft gewerbsmäßig Honorarforderungen von Steuerberatern zum Zwecke der Einziehung an.

Bis Anfang des Jahres 2014 firmierte die Klägerin als St. mbH, seit April 2014 ist die als R. mbH zugelassen und im Handelsregister eingetragen. Zuvor hatte sie vor den Verwaltungsgerichten vergeblich die Feststellung begehrt, dass die von ihr entfaltete gewerbliche Inkassotätigkeit keiner Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 Steuerberatungsgesetz (StBerG) bedürfe, die Steuerberaterkammer jedenfalls aber verpflichtet sei, ihr die Genehmigung zu erteilen. Die gegen das Urteil des BVerwG (BVerwGE 144, 211) gerichtete Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen (ZIP 2014, 685).

Der Beklagte beglich die Rechnung trotz mehrerer Mahnungen auch durch einen von der Klägerin beauftragten Rechtsanwalt nicht; er hält die Abtretung für unzulässig. Die Vorinstanzen haben die Klage abgewiesen. Das Berufungsgericht hat die Revision zugelassen, mit der die Klägerin ihr Klagebegehren weiterverfolgt. ■

### Aus den Gründen:

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Verurteilung des Beklagten.

I. Das Berufungsgericht hat ausgeführt, die Klägerin sei nicht aktivlegitimiert, weil die Abtretung der Honorarforderung wegen § 134 BGB unwirksam sei. Sie sei im Rahmen des von der Klägerin gewerblich betriebenen Forderungsankaufs erfolgt. Eine gewerbliche Tätigkeit sei der Klägerin als Steuerberatungsgesellschaft jedoch nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG untersagt gewesen; die beantragte Ausnahmegenehmigung sei ihr nicht erteilt worden. Bei § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG handle es sich um ein Verbotsgesetz im Sinne von § 134 BGB.

Das Verbot der gewerblichen Tätigkeit diene insbesondere dem Schutz des Mandanten des Steuerberaters. Wenn die Abtretung der Honorarforderungen von Steuerberatern an die Klägerin wirksam sei, würde dies bedeuten, dass die Klägerin bei ihrer rechtswidrigen, ohne Ausnahmegenehmigung ausgeübten Tätigkeit von den Privilegien des § 64 Abs. 2 StBerG profitieren würde. Dies wäre mit dem durch die Genehmigungsbedürftigkeit beabsichtigten Schutz der Mandanten von Steuerberatern nicht vereinbar.

II. Diese Ausführungen halten rechtlicher Nachprüfung nicht stand. Die Klägerin ist aktivlegitimiert, weil die Steuerberaterin S. ihr die Honorarforderung wirksam abgetreten hat (§ 64 Abs. 2 Satz 1 StBerG).

**1. Allerdings durfte die Klägerin, solange sie als Steuerberatungsgesellschaft tätig war, kein gewerbliches Inkasso betreiben** (§ 57 Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 Nr. 1 StBerG). Dass die von ihr beabsichtigte Tätigkeit des Factoring und Forderungsmanagements für Honorare aus Steuerberatung (*BVerwGE 144, 211 Rdnr. 21*) und der Ankauf der streitgegenständlichen Honorarforderung eine gewerbliche Tätigkeit darstellt, hat die Klägerin mit Recht weder im verwaltungsgerichtlichen Verfahren auf Erteilung der Ausnahmegenehmigung (*BVerwG, a.a.O.*) noch im finanzgerichtlichen Verfahren wegen des Widerrufs ihrer Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft (*BFHE 244, 480*) noch im zivilgerichtlichen Verfahren in Abrede gestellt. Gemäß § 57 Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 Nr. 1 StBerG sind dem Steuerberater aber gewerbliche Tätigkeiten grundsätzlich untersagt und nur bei Zulassung einer Ausnahme erlaubt.

a) **Mit dem grundsätzlichen Verbot gewerblicher Tätigkeit** (*vgl. BVerwG, DStRE 2013, 891 Rdnr. 18 f*) **sollen die fachliche Kompetenz und Integrität sowie ein ausreichender Handlungsspielraum der steuerberatenden Berufsträger gesichert sowie die notwendige Vertrauensgrundlage geschützt werden.** Damit dient die Regelung der Funktionsfähigkeit der Steuerrechtspflege, **die als Teil der gesamten Rechtspflege einen Gemeinwohlbelang von großer Bedeutung darstellt.** Durch die mit der Neufassung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG erfolgten Öffnung für Ausnahmefälle hat der Gesetzgeber allerdings deutlich gemacht, dass eine gewerbliche Tätigkeit nicht schlechthin zu einer Gefährdung der Steuerrechtspflege führt, die Eingriffe in die Berufsfreiheit rechtfertigen kann.

Mit dieser Einschätzung der drohenden Gefahren bewegt sich der Gesetzgeber innerhalb seines Beurteilungsspielraums, der von den Gerichten grundsätzlich hinzunehmen und zu beachten ist (*BVerfG, NJW 2013, 3357 Rdnr. 30 m.w.N.; vgl.*

*BGH, Urt. v. 12.5.2011 – III ZR 107/10, NZI 2011, 498 Rdnr. 13 m.w.N.*). Zudem geht es darum, der Gefahr möglicher Interessenkollisionen zwischen den verschiedenen Tätigkeitsfeldern zu begegnen (*vgl. § 6 Abs. 1 Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer – BOSTB*) und hierbei insbesondere auch der Gefahr, dass der Steuerberater die im Rahmen der Steuerberatung gewonnenen Kenntnisse im eigenen Gewerbe verwertet und seinem Mandanten Konkurrenz macht (*BGH, a.a.O.*).

aa) Diese gesetzlichen Ziele schließen es aus, die Regelung des § 57 Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 Nr. 1 StBerG teleologisch zu reduzieren (*vgl. BVerwGE 144, 211 Rdnr. 20 ff*). Denn durch dieses **Tätigkeitsverbot mit Ausnahmenvorbehalt** soll der abstrakten Gefahr einer Beeinträchtigung der Funktionsfähigkeit der Steuerrechtspflege und der Interessenkollision begegnet werden. Sofern im konkreten Fall die Gefahr der Verletzung von Berufspflichten widerlegt ist, besteht ein Anspruch des Berufsträgers auf Erteilung der Ausnahmegenehmigung; ein Ermessensspielraum ist der zuständigen Steuerberaterkammer nicht eröffnet (*vgl. BVerfG, NJW 2013, 3357 Rdnr. 36; BVerwGE 144, 211 Rdnr. 27 f; DStRE 2013, 891 Rdnr. 18 ff*). Hierdurch wird den berechtigten Interessen der steuerberatenden Berufsträger genügt. Dass die Norm in dieser Auslegung verfassungsgemäß ist, hat das BVerfG mehrfach bestätigt (*BVerfG, NJW 2013, 3357 Rdnr. 22; ZIP 2014, 685 Rdnr. 21, 24 ff*).

bb) Ebenso wenig ergibt sich die Berechtigung der Klägerin zum gewerblichen Inkasso aus § 64 Abs. 2 Satz 1 StBerG. Diese Regelung beinhalte, wie das BVerwG zutreffend entschieden hat (*BVerwGE 144, 211 Rdnr. 23 f*), keinen spezialgesetzlichen Erlaubnistatbestand, der § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG einschränkt und zur Zulässigkeit des gewerblichen Inkassos ohne Erteilung einer Ausnahmegenehmigung führt.

b) Die Klägerin hat mit ihrer nicht erlaubten gewerblichen Inkassotätigkeit begonnen, ohne dass die zuständige Steuerberaterkammer die gewerbliche Tätigkeit genehmigt hätte. Der Klägerin steht auch materiellrechtlich kein Anspruch auf Erteilung der Ausnahmegenehmigung zu. Sie hat auch im Zivilrechtsstreit keine Tatsachen vorgetragen, welche die grundsätzlich bestehenden Zweifel, dass durch eine gewerbliche Zweitbetätigung die Berufspflichten als Steuerberater gefährdet werden, in ihrem Einzelfall ausräumen könnten, wobei es genügt hätte, wenn sie dargelegt hätte, dass ihre gewerbliche Zweitbetätigung unter eine der Fallgruppen des § 16 BOSTB einzuordnen ist (*vgl. BVerwGE 144, 211 Rdnr. 28 f*).

Für die mit der Genehmigung befassten Verwaltungsgerichte waren die personelle Verflechtung zwischen der D. eG und der Klägerin maßgeblich. Das BVerwG hat die nicht entfernte Gefahr gesehen, dass die Gesellschafterin der Klägerin, die zugleich Gesellschafterin der D. und deshalb auch an deren Geschäftserfolg maßgeblich interessiert sei, den gewerblichen Interessen der D. im Konfliktfalle gegenüber den Berufspflichten des Steuerberaters den Vorzug einräume. Es hat ausgeführt, dies gelte ungeachtet der Bemühungen um eine Entflechtung der beiden Gesellschaften, welche die Klägerin vorgetragen habe (*BVerwGE 144, 211 Rdnr. 31*).

Weiter ist der Senat mit dem BVerwG (*BVerwGE 144, 211 Rdnr. 32*) der Ansicht, **dass das von der Klägerin angestrebte vollständige Factoring und Forderungsmanagement für Honorare steuerberatender Berufe von dem Berufsfeld des Steuerberaters nicht hinreichend abgegrenzt werden kann.** Die Klägerin hat auch im Zivilrechtsstreit keine Umstände benannt, die eine Gefährdungssituation trotz dieser Nähe der beabsichtigten gewerblichen Tätigkeit zu ihrem Beruf als Steuerberater als unwahrscheinlich erscheinen lassen.

**2. Doch ist die Abtretung der Honorarforderung der Steuerberaterin S. an die Klägerin nicht nach § 134 BGB nichtig.** Diese Bestimmung ordnet für ein Rechtsgeschäft, das gegen ein gesetzliches Verbot verstößt, nicht ausnahmslos die Nichtigkeit an. Sie macht vielmehr diese Rechtsfolge davon abhängig, dass sich aus dem Gesetz nichts anderes ergibt. § 134 BGB kann daher nicht ohne Rückgriff auf das verletzte Verbot angewendet werden. **Ordnet das Verbot selbst eine Rechtsfolge an, so ist diese maßgeblich. Fehlt es an einer verbotseigenen Rechtsfolgeregelung, sind Sinn und Zweck des verletzten Verbots entscheidend.** Dies erfordert eine normbezogene Abwägung, ob es mit dem Sinn und dem Zweck des Verbots vereinbar oder unvereinbar ist, die durch das Rechtsgeschäft getroffene Regelung hinzunehmen oder bestehen zu lassen (*BGH, Urt. v. 17.10.2003 – V ZR 429/02, NJW 2003, 3692 f.*).

a) **Bei § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG handelt es sich um ein Verbotsgesetz im Sinne von § 134 BGB, das sich ausschließlich gegen den Steuerberater und nicht auch gegen dessen Vertragspartner richtet** (*BGH, Urt. v. 12.5.2011 – III ZR 107/10, NZI 2011, 498 Rdnr. 11 m.w.N.*). Dass vorliegend die Vertragspartnerin der Klägerin in Bezug auf den Forderungskauf selbst Steuerberaterin ist, ändert daran nichts. Sie ist nicht dafür verantwortlich, dass die Klägerin die sie treffenden Berufspflichten einhält.

Betrifft das gesetzliche Verbot nur einen Vertragspartner, so hat dies im Regelfall nicht die Unwirksamkeit des Rechtsgeschäfts zur Folge; anderes gilt aber, wenn es mit dem Sinn und Zweck des Verbotsgesetzes nicht vereinbar wäre, die durch das Rechtsgeschäft getroffene rechtliche Regelung hinzunehmen und bestehen zu lassen, und hieraus die Nichtigkeit des Rechtsgeschäfts gefolgert werden muss (*BGH, Urt. v. 22.5.1978, BGHZ 71, 358, 360 f; v. 12.5.2011, a.a.O., Rdnr. 12*).

Sinn und Zweck des § 57 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 4 Nr. 1 StBerG – Regelung der Funktionsfähigkeit der Steuerrechtspflege und Verhinderung einer Interessenkollision – verlangen nicht die Unwirksamkeit des infolge der verbotenen gewerbsmäßigen Tätigkeit abgeschlossenen Forderungskaufvertrages und der damit verbundenen Forderungsabtretung. **Denn die Honorarforderungen von Steuerberatern können unter Beachtung der Einschränkungen des § 64 Abs. 2 StBerG an Berufsträger auch ohne Zustimmung des Mandanten abgetreten werden. Auch ist eine Inkassotätigkeit, soweit sie nicht gewerblich betrieben wird oder eine Ausnahmegenehmigung der zuständigen Steuerberaterkammer vorliegt, zulässig.**

Der Mandant muss nicht allgemein vor den Folgen eines Forderungsverkaufs geschützt werden; vor der Gefahr, dass seine Daten an unbefugte Dritte weitergegeben werden, ist er bei der Abtretung an einen anderen Steuerberater durch die diesen treffende Verschwiegenheitspflicht als Berufspflicht und bei einer Abtretung an einen Dritten durch die in § 64 Abs. 2 Satz 4 StBerG angeordnete Verschwiegenheitspflicht hinreichend geschützt (*vgl. BVerwGE 144, 211 Rdnr. 23; Gehre/Koslowski, StBerG, 6. Aufl., § 64 Rdnr. 8 f.*). Im Einzelfall kann wegen der Verletzung gegenüber dem Mandanten bestehender Berufspflichten etwas anderes gelten. Dazu ist jedoch nichts vorgetragen; dies liegt auch nach dem festgestellten Sachverhalt nicht auf der Hand.

In dem Forderungskaufvertrag und der zur Vertragserfüllung erfolgten Abtretung liegt entgegen der Ansicht des Berufungsgerichts auch **kein unzulässiger Vertrag zu Lasten Dritter, hier des Mandanten.** § 64 Abs. 2 StBerG erlaubt unter engeren Voraussetzungen als § 398 BGB in einem bestehenden Schuldverhältnis ein Auswechseln der Person des Gläubigers durch Rechtsgeschäft. Der neue Gläubiger tritt an die Stelle des bisherigen Gläubigers. § 398 BGB, § 64 Abs. 2 Satz 1 StBerG machen die Abtretung unabhängig von einer Mitwirkung des Schuldners; dieser muss sich also jederzeit ein Auswechseln seines Gläubigers gefallen lassen. Sichern kann er sich dagegen durch vertraglichen Ausschluss der Abtretung (§ 399 BGB; *MünchKomm-BGB/Roth, 6. Aufl., § 398 Rdnr. 1, 3*). Er ist im Übrigen ausreichend durch § 64 Abs. 2 StBerG, §§ 398 ff BGB geschützt.

b) Die Befolgung von § 57 Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 Nr. 1 StBerG wird ausreichend durch die Möglichkeit berufsrechtlicher Sanktionen sichergestellt (*vgl. BGH, Urt. v. 23.10.1980 – IVa ZR 28/80, BGHZ 78, 263, 266 f; v. 22.9.1983 – VII ZR 43/83, BGHZ 88, 240, 244; v. 17.10.2003 – V ZR 429/02, NJW 2003, 3692, 3693; v. 12.5.2011 – III ZR 107/10, NZI 2011, 498 Rdnr. 14*). Die Steuerberaterkammer kann – wie im Fall der Klägerin geschehen – die Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft gemäß § 55 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 StBerG „wegen unzulässigen Unternehmensgegenstandes“ widerrufen (*BFHE 244, 480 Rdnr. 11*).

Sie kann den betroffenen Steuerberater rügen (§ 76 Abs. 2 Nr. 4, § 81 Abs. 1 StBerG), auch können gegen ihn berufsgerichtliche Maßnahmen gemäß § 89 Abs. 1 StBerG verhängt werden. Kann das Verbot der gewerblichen Inkassotätigkeit mit Mitteln des Berufsrechts durchgesetzt werden, besteht kein Allgemeininteresse daran, die Abtretung einer Steuerberaterforderung nur deswegen als unwirksam anzusehen, weil der Steuerberater die Forderung im Rahmen einer gewerblichen nicht genehmigten Tätigkeit ankauft und abgetreten erhielt. **So hat es der BGH nicht für erforderlich gehalten, einzelne Maklerverträge, die ein zugleich als gewerbsmäßiger Makler tätiger Steuerberater abgeschlossen hat, als nichtig anzusehen** (*BGH, Urt. v. 23.10.1980 – IVa ZR 28/80, BGHZ 78, 263, 266*). Auch sah er keinen Anlass, das in einem Einzelfall **von einem Steuerberater einem Mandanten gewährte und „bankmäßig abgerechnete“ Darlehen** dem Verbot der gewerblichen Tätigkeit zu unterwerfen (*BGH, Urt. v. 10.7.1986 – III ZR 77/85, NJW-RR 1986, 1495, 1496*).

Ebenso hat er die Nichtigkeit eines „Beratungsvertrages Sanierung“ verneint (BGH, Urt. v. 12.5.2011 – III ZR 107/10, NZI 2011, 498 Rdnr. 9, 14).

Anders kann es freilich liegen, wenn der betroffene Vertrag seinem Inhalt nach gerade auf die (institutionelle) Verwirklichung eines gesetzeswidrigen Tatbestands gerichtet ist (vgl. OLG Hamm, NJW 1997, 666 für einen Verschmelzungsvertrag zwischen einer Steuerberatungs-GmbH und einer ein Handelsgewerbe betreibenden GmbH; BGH, Urt. v. 12.5.2011, a.a.O., Rdnr. 14). Letzteres kann für den Fall der Inkassotätigkeit nicht angenommen werden, weil diese nicht in jedem Fall verbotswidrig sein muss.

**3. Die Abtretung der Honorarforderung der Steuerberaterin S. an die Klägerin war auch ohne Zustimmung durch den Beklagten gemäß § 64 Abs. 2 Satz 1 StBerG wirksam, weil die im Vergleich zu § 398 BGB einschränkende Zulässigkeitsvoraussetzungen in der Person der Klägerin vorlagen.** Diese war zum Zeitpunkt der Abtretung eine Steuerberatungsgesellschaft im Sinne von § 3 Nr. 3 StBerG. Eine einschränkende Auslegung in dem Sinne, dass Abtretungen nur im Rahmen von zulässigen Tätigkeiten eines Steuerberaters nach § 57 Abs. 2 und 3 StBerG zulässig sind, wie es das Berufungsgericht erwägt, kommt nicht in Betracht. Dafür gibt schon der Wortlaut der genannten Vorschriften nichts her. Auch besteht für eine solche einschränkende Auslegung ein Schutzbedürfnis des Mandanten nicht, wie bereits ausgeführt worden ist.

III. Das angefochtene Urteil kann deshalb nicht bestehen bleiben. Da das Berufungsgericht den – von dem Beklagten weder dem Grunde noch der Höhe nach bestrittenen – Honoraranspruch der Steuerberaterin S. einschließlich der ebenfalls nicht bestrittenen Nebenforderungen rechtsfehlerfrei festgestellt hat und das festgestellte Sachverhältnis, ohne dass es hierzu weiteren Vortrags und weiterer Feststellungen bedürfte, eine Entscheidung über den in der Berufungsinstanz gestellten Zahlungsantrag ermöglicht, kann der Senat nach § 563 Abs. 3 ZPO in der Sache selbst entscheiden. Die Hauptforderung ergibt sich aus § 675 Abs. 1, § 611 Abs. 1 BGB, § 64 Abs. 2 StBerG in Verbindung mit § 33 Abs. 1, §§ 9, 11, 15, 16, Anlage 3 Tabelle C Steuerberatergebührenverordnung in der Fassung vom 27.4.2001. Die Nebenforderungen folgen aus § 280 Abs. 1 und Abs. 2, § 286 Abs. 1, § 288 Abs. 1 BGB. ■

## Haftung des Insolvenzverwalters

- Verjährung des Schadenersatzanspruchs
  - Verjährungsbeginn
  - Sonderverwalter
  - Beschränkter Prüfungsauftrag
  - Kenntnis des Sonderverwalters, § 199 BGB
  - Erweiterung des Auftrags zur Durchsetzung von Schadenersatzansprüchen
- (BGH, Urt. v. 17.7.2014 – IX ZR 301/12)

### Leitsatz:

Ist ein im Konkursverfahren (Insolvenzverfahren) bestellter Sonderverwalter zunächst nur mit der Prüfung von Schadenersatzansprüchen gegen den amtierenden Verwalter beauftragt, beginnt die Frist, innerhalb derer Schadenersatzansprüche gegen den amtierenden Verwalter verjähren, schon mit dem Schluss des Jahres zu laufen, in welchem der Sonderverwalter Kenntnis der anspruchsbegründenden Umstände erlangt (Ergänzung zu BGH, Urt. v. 22.4.2004 – IX ZR 128/03, BGHZ 159, 25). ■

### Tatbestand:

Der Beklagte wurde in dem am 22.12.1997 eröffneten Anschlusskonkursverfahren als Verwalter über das Vermögen der D. GmbH (nachfolgend: Schuldnerin) bestellt. In diesem Verfahren zahlte er mit Ermächtigung des Konkursgerichts im Jahre 1999 umgerechnet 366.832,14 EUR an die Gläubiger eines Sozialplans aus. Die für die Verteilung an die Konkursgläubiger zur Verfügung stehende Masse betrug 585.184,84 EUR.

Mit Beschluss vom 23.9.2004 beauftragte das Konkursgericht die Klägerin als Sonderkonkursverwalterin mit der Prüfung von Schadenersatzansprüchen gegen den Beklagten. Am 30.1.2006 ermächtigte es sie zur Durchsetzung von Schadenersatzansprüchen der Masse. In einem Vorprozess erstritt die Klägerin gegen den Beklagten wegen der pflichtwidrigen Auszahlung von mehr als einem Drittel der zur Verteilung an die Konkursgläubiger zur Verfügung stehenden Masse an die Gläubiger eines Konkurssozialplans eine Verurteilung zum Schadenersatz in Höhe von 59.079,89 EUR. Dieses Urteil ist durch Zurückweisung der Nichtzulassungsbeschwerde des Beklagten durch den BGH am 23.9.2010 (IX ZR 122/08) rechtskräftig geworden.

Mit Beschluss vom 7.10.2008 entließ das Konkursgericht den Beklagten aus dem Amt und bestellte die Klägerin zur neuen Konkursverwalterin. Wegen im Vorprozess noch nicht geltend gemachter weiterer Schadenersatzansprüche erklärte der Beklagte am 25.11.2008 gegenüber der Klägerin, dass er bis drei Monate nach Abschluss des Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens auf die Einrede der Verjährung verzichte, sofern die geltend gemachten Ansprüche noch nicht verjährt seien.

Gestützt auf die Ansicht, der Beklagte habe die gesamte für die Befriedigung der Insolvenzgläubiger zur Verfügung stehende Masse an die Sozialplangläubiger ausgekehrt, hat die Klägerin den Beklagten mit der am 21.12.2010 erhobenen Klage auf Zahlung weiterer 185.474,87 EUR nebst Zinsen in Anspruch genommen. Der Beklagte hat die Einrede der Verjährung erhoben. Das LG hat den Beklagten antragsgemäß verurteilt. Auf die Berufung des Beklagten hat das OLG dessen Verurteilung auf 112.690,64 EUR nebst Zinsen herabgesetzt. Die hiergegen gerichtete Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin ist erfolglos geblieben. Mit seiner vom Senat zugelassenen Revision begehrt der Beklagte weiterhin die vollständige Abweisung der Klage. ■



### Aus den Gründen:

Die Revision führt im Umfang ihrer Zulassung zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das Berufungsgericht.

I. Das Berufungsgericht hat eine Schadenersatzpflicht des Beklagten aus § 82 KO bejaht, weil er gegen § 4 Satz 2 des Gesetzes über den Sozialplan im Konkurs und Vergleichsverfahren vom 20.2.1985 in Verbindung mit §§ 170, 61 KO verstoßen habe, indem er schuldhaft die Drittelgrenze des § 4 Satz 2 Sozialplangesetz überschritten habe. Der Beklagte könne sich nicht darauf berufen, dass die Teilungsmasse entgegen der vom BGH im Vorprozess mit Beschluss vom 23.9.2010 gebilligten Berechnungsweise nach Maßgabe des § 2 der Vergütungsverordnung zu berechnen sei. Die Ermächtigung des Gerichts zur Auszahlung entlaste ihn nicht. Sie führe dazu, dass die Zahlungen von den Empfängern nicht rückforderbar gewesen seien, weil sie mit Rechtsgrund erfolgt seien.

Allerdings sei der Anspruch nach Abzug des im Vorprozess bereits ausgeteilten Betrages nur in Höhe von 112.690,64 EUR gegeben. Die Klägerin habe gegen die vom Berufungsgericht im Vorprozess festgestellte Teilungsmasse in Höhe von 585.184,84 EUR nichts mit Substanz vorgetragen. Verjährung sei nicht eingetreten. Das LG habe es zutreffend für entscheidend gehalten, dass die Beklagte zunächst nur mit der Prüfung der Ansprüche beauftragt worden sei. Die Verjährungsfrist habe erst ab dem Zeitpunkt laufen können, zu dem die Klägerin zur Durchsetzung der Ansprüche ermächtigt worden sei.

II. Diese Ausführungen halten einer rechtlichen Überprüfung in einem wesentlichen Punkt nicht stand. Die tatbestandlichen Voraussetzungen eines Anspruchs aus § 82 KO hat das Berufungsgericht zwar zutreffend bejaht. Auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen lässt sich jedoch nicht beurteilen, ob der Anspruch im Zeitpunkt des Verzichts auf die Einrede der Verjährung verjährt war oder nicht.

1. Schon zur Konkursordnung hat der BGH entschieden, dass **Schadenersatzansprüche gegen Konkursverwalter und Mitglieder eines Gläubigerausschusses innerhalb der Frist des § 852 Abs. 1 BGB a.F. verjähren** (BGH, Urt. v. 8.5.2008 – IX ZR 54/07, ZInsO 2008, 750 Rdnr. 9 m.w.N.). Nach Änderung der Verjährungsvorschriften durch das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts vom 26.11.2001 (BGBl. I S. 3138) und das Gesetz zur Anpassung der Verjährungsvorschriften an das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts vom 9.12.2004 (BGBl. I S. 3214) ist auf die Verjährung der gegen den Konkursverwalter gerichteten Schadenersatzansprüche gemäß Art. 229 § 12 Abs. 1 Nr. 4 EGBGB in Verbindung mit Art. 229 § 6 Abs. 1 Satz 2 EGBGB die allgemeine Regelung der §§ 195, 199 BGB anzuwenden (vgl. BGH, a.a.O., Rdnr. 8 ff.; Pape in Pape/Uhländer, InsO, § 62 Rdnr. 1 f).

**Grundsätzlich gilt damit die regelmäßige Verjährungsfrist von drei Jahren (§ 195 BGB), die mit dem Schluss des Jahres beginnt, in dem der Anspruch entstanden ist und der Gläubiger Kenntnis von den den Anspruch begründenden Umständen**

**und der Person des Schuldners erlangt oder ohne grobe Fahrlässigkeit erlangen müsste (§ 199 Abs. 1 BGB).**

2. Die danach maßgebliche Frist des § 195 BGB begann gemäß § 199 Abs. 1 BGB am Ende desjenigen Jahres, in welchem die Klägerin in ihrer Eigenschaft als Sonderverwalterin Kenntnis von dem durch den Beklagten verursachten und im vorliegenden Rechtsstreit geltend gemachten Schaden erlangt hat.

a) **Es kommt auf die Kenntnis des Sonderverwalters an.** Bei der Anwendung der §§ 195, 199 BGB im Insolvenzverfahren wie auch im früheren Konkursverfahren ist zu beachten, dass eine durch ein pflichtwidriges Verhalten des Konkurs- oder Insolvenzverwalters (§ 82 KO/§ 60 InsO) hervorgerufene Schmälerung der Masse einen die Gemeinschaft der Gläubiger treffenden Gesamtschaden bildet, der während der Dauer des Verfahrens durch Zahlung an die Konkurs- bzw. Insolvenzmasse auszugleichen ist. Dieser Schaden ist der Gemeinschaft zugewiesen und unterliegt dem Verwaltungs- und Verwertungsrecht des Konkursverwalters.

Er kann deshalb nicht von einem einzelnen Masse- oder Konkursgläubiger, sondern nur durch einen Sonderverwalter oder neu bestellten Verwalter verfolgt werden (BGH, Urt. v. 22.4.2004 – IX ZR 128/03, BGHZ 159, 25, 26 m.w.N.; v. 8.5.2008, a.a.O., Rdnr. 13; ebenso für den nach jetzigem Recht gemäß § 92 InsO zu verfolgenden Gemeinschaftsschaden: vgl. BGH, Beschl. v. 25.1.2007 – IX ZB 240/05, ZInsO 2007, 326 Rdnr. 1; HK-InsO/Kayser, 7. Aufl., § 92 Rdnr. 44; Lind in Ahrens/Gehrlein/Ringstmeier, InsO, 2. Aufl., § 60 Rdnr. 42; Lüke in Kübler/Prütting/Bork, InsO, 2009, § 60 Rdnr. 30; MünchKomm-InsO/Brandes/Schoppmeyer, 3. Aufl., § 60 Rdnr. 116; Uhlenbruck/Sinz, InsO, 13. Aufl., § 60 Rdnr. 120; Pape/Sietz in Pape/Graeber, Handbuch der Insolvenzverwalterhaftung, Teil 3 Rdnr. 1544 ff).

Aufgrund dieser Durchsetzungssperre beginnt die dreijährige Verjährungsfrist erst zu laufen, wenn dieser Verwalter von den maßgeblichen Umständen Kenntnis erlangt hat (BGH, Urt. v. 24.1.1991 – IX ZR 250/89, BGHZ 113, 262, 280; v. 22.4.2004, a.a.O., S. 28 f; v. 8.5.2008, a.a.O., Rdnr. 13; ebenso auf der Grundlage des § 62 Satz 1 InsO und des § 199 BGB: Lüke in Kübler/Prütting/Bork, a.a.O., § 62 Rdnr. 2a; MünchKomm-InsO/Brandes/Schoppmeyer, a.a.O., § 62 Rdnr. 4; Pape in Pape/Uhländer, a.a.O., § 62 Rdnr. 6; Uhlenbruck/Sinz, a.a.O., § 62 Rdnr. 6; Spliedt in Pape/Graeber, a.a.O., Teil 3 Rdnr. 1440).

b) **Allerdings war die Klägerin durch den Beschluss vom 23.9.2004 nur mit der Prüfung, nicht auch mit der Durchsetzung etwaiger Ansprüche gegen den Beklagten beauftragt worden.** Der Beschluss kann auch nicht so ausgelegt werden, dass er neben der Prüfung auch die Geltendmachung des Anspruchs umfasste.

**Der Sonderinsolvenzverwalter ist aufgrund der Beschränkung auf die ihm vom Insolvenzgericht übertragenen Aufgaben nicht befugt, Schadenersatzansprüche gegen den noch amtierenden Konkurs- oder Insolvenzverwalter geltend zu machen,**

**wenn ihn das Insolvenzgericht lediglich mit der Prüfung von Schadenersatzansprüchen beauftragt hat.**

Das Recht zur gerichtlichen Durchsetzung, bei dem es sich um einen Ausschnitt aus der dem Verwalter übertragenen Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über die Insolvenzmasse handelt (vgl. *HK-InsO/Kayser, a.a.O., § 80 Rdnr. 37; Lüke in Kübler/Prütting/Bork, a.a.O., § 80 Rdnr. 51; Uhlenbruck, a.a.O., § 80 Rdnr. 104*), steht ihm nur zu, wenn ihm auch das Recht zur Geltendmachung der Ansprüche übertragen ist (vgl. *BGH, Urt. v. 17.11.2005 – IX ZR 179/04, BGHZ 165, 96, 99*). Reichen die Befugnisse des Sonderverwalters nicht aus, um die ihm übertragene Aufgabe vollständig zu erfüllen, kann er jederzeit eine Ergänzung des Beststellungsbeschlusses des Gerichts beantragen.

Eine bloß klarstellende Funktion kommt diesem Beschluss entgegen der Auffassung der Revision nicht zu, weil **ungeachtet der Bestellung des Sonderverwalters der amtierende Verwalter im Amt bleibt und ein Eingriff in dessen umfassende Befugnisse, der mit der Übertragung des Prozessführungsrechts für einen bestimmten abgegrenzten Bereich auf einen Sonderverwalter verbunden ist, stets einer ausdrücklichen Ermächtigung des Gerichts bedarf**. Andernfalls könnten bei jeder Übertragung bestimmter gegenständlich begrenzter Aufgaben auf einen Sonderverwalter Unklarheiten darüber entstehen, welche Reichweite die Übertragung hat und ob weitergehende Rechtshandlungen gedeckt sind, die möglicherweise zur Erfüllung der Aufgabe gehören. Die Klägerin war also aus Rechtsgründen gehindert, den Anspruch einzuklagen und so den Lauf der Verjährung gemäß § 204 Abs. 1 Nr. 1 BGB zu hemmen.

c) Grundsätzlich läuft die Verjährung dann, wenn der betroffene Gläubiger die Möglichkeit hat, ihren Eintritt zu verhindern. Ausnahmen gelten nur bei Vorliegen tragfähiger Gründe (vgl. *BGH, Urt. v. 16.9.2005 – V ZR 242/04, WM 2006, 49, 50 oben*). Den rechtlichen Besonderheiten des Konkursverfahrens, insbesondere der Befugnisse des Sonderverwalters, sowie den Interessen der Gläubigergemeinschaft einerseits, des Konkursverwalters andererseits wird die Anknüpfung des Verjährungsbeginns an die Kenntnis des Sonderverwalters unabhängig von der Reichweite der ihm verliehenen Befugnisse jedoch am besten gerecht.

aa) **Der nur mit der Prüfung, nicht auch mit der Durchsetzung von Schadenersatzansprüchen beauftragte Sonderverwalter ist verpflichtet, das Konkursgericht und die Konkursgläubiger zeitnah von den Ergebnissen seiner Untersuchungen zu unterrichten, gegebenenfalls auch in Form von Zwischenberichten, und zu gegebener Zeit eine Klage gegen den Konkursverwalter anzuregen.**

bb) **Die Gläubiger können sodann entscheiden**, ob sie den Anspruch gegen den Konkursverwalter verfolgen wollen; zu diesem Zweck können sie eine Erweiterung der Befugnisse des Sonderverwalters auf die Prozessführung beantragen. Die Frist von drei Jahren ab Kenntnis des Sonderverwalters (vgl. § 195 BGB) wird in aller Regel ausreichen, um sowohl einen Beschluss der Gläubiger als auch einen Beschluss des

Konkursgerichts herbeizuführen. Sollte der Sonderverwalter seine Amtspflicht, das Konkursgericht und die Konkursgläubiger rechtzeitig über die Ergebnisse seiner Untersuchungen zu unterrichten, verletzen, macht er sich seinerseits den Konkursgläubigern gegenüber schadenersatzpflichtig.

cc) **Eine Anknüpfung des Verjährungsbeginns an einen nachträglich zu fassenden Beschluss des Konkursgerichts über eine Erweiterung der Befugnisse des Sonderverwalters auf die Durchsetzung des Anspruchs führt insbesondere dann zu unbefriedigenden Ergebnissen, wenn die Gläubiger (zunächst) beschließen, den Anspruch nicht geltend zu machen, und der Sonderverwalter also (zunächst) nicht tätig wird.** In einem solchen Fall würde der Verjährungsbeginn auf unabsehbare Zeit hinausgeschoben werden, was der Rechtssicherheit abträglich und dem betroffenen Konkursverwalter, der weiterhin befürchten müsste, in Anspruch genommen zu werden, nicht zumutbar wäre.

3. Im Streitfall hätte die Klägerin die Klage nicht rechtzeitig erhoben, wenn sie schon im Jahre 2004 von der pflichtwidrigen Verwendung von mehr als einem Drittel der Konkursmasse für die Befriedigung der Sozialplangläubiger alt Kenntnis gehabt hätte. Der Verzicht des Beklagten auf die Einrede der Verjährung bis zum rechtskräftigen Abschluss des Vorprozesses am 25.11.2008 wäre dann ins Leere gegangen, weil die Schadenersatzansprüche der Masse wegen Verletzung des § 4 Satz 2 des Gesetzes über den Sozialplan im Konkurs schon zum Jahresende 2007 verjährt gewesen wäre. Darauf, dass die Klägerin erst mit Beschluss vom 30.1.2006 zur Durchsetzung der Ansprüche gegen den Beklagten ermächtigt worden ist, kommt es nicht an. Hätte die Klägerin dagegen erst nach Ende des Jahres 2004 von der pflichtwidrigen Verteilung der Konkursmasse durch den Beklagten etwas erfahren, bliebe es bei der Entscheidung des Berufungsgerichts.

III. (...)

Das Berufungsgericht wird nunmehr festzustellen haben, **ob die Klägerin noch vor dem Ablauf des Jahres 2004 von den Umständen Kenntnis erlangt hat oder ohne grobe Fahrlässigkeit hätte erlangen müssen, die den hier geltend gemachten Anspruch gegen den Beklagten begründen**. Es wird sich hierzu insbesondere mit dem Schreiben der Klägerin an das Konkursgericht vom 10.12.2004 und der Frage, ob die in diesem Schreiben als gegeben angesehenen Schadenersatzansprüche schon den Gegenstand der vorliegenden Klage betreffen oder ob es sich insoweit um andere mutmaßliche Ansprüche handelt, die nicht Gegenstand dieses Rechtsstreits geworden sind, auseinanderzusetzen haben. ■

## Steuerberaterhaftung

- Mittelverwendungskontrolle
- Verjährung gemäß § 68 StBerG a.F.  
(*BGH, Beschl. v. 27.2.2014 – III ZR 364/13*)

**Leitsatz:**

Schadenersatzansprüche gegen einen Steuerberater wegen einer Tätigkeit als Mittelverwendungskontrolleur unterliegen der kurzen Verjährung nach § 68 StBerG a.F., soweit diese Vorschrift zeitlich noch anwendbar ist. ■

**Aus den Gründen:**

Die Rechtssache hat weder grundsätzliche Bedeutung (§ 543 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 ZPO) noch ist eine Entscheidung des Revisionsgerichts zur Fortbildung des Rechts oder zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich (§ 543 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 ZPO).

Die vom Kläger erhobene Rüge, das Berufungsgericht habe im Zusammenhang mit der von ihm verneinten Pflichtverletzung der Beklagten entscheidungserhebliches Vorbringen übergangen, ist jedenfalls nicht entscheidungserheblich, da eine etwaige Schadenersatzforderung verjährt ist. Die insoweit von der Beschwerde als rechtsgrundsätzlich aufgeworfene Frage, ob Ansprüche aus einem Vertragsverhältnis, aufgrund dessen ein Steuerberater als Mittelverwendungskontrolleur tätig wird, der Verjährung nach § 68 StBerG a.F. unterliegen, ist bereits zum Nachteil des Klägers geklärt.

**In seinem Urteil vom 11.10.2001 (III ZR 288/00, WM 2001, 2262, 2264) hat der Senat ausgeführt, Schadenersatzansprüche gegen einen Steuerberater aus einem Treuhandvertrag verjähren gemäß § 68 StBerG (a.F.) innerhalb von drei Jahren. Der Mittelverwendungskontrolleur übt eine treuhänderische Tätigkeit (§ 57 Abs. 3 Nr. 3 StBerG) aus (BFH, Beschl. v. 3.10.1985 – V B 88/84, juris Rdnr. 23). Auch in dem vom Senat seinerzeit entschiedenen Fall oblag es dem Steuerberater, die Freigabe von Kapital zu kontrollieren und diese nur unter bestimmten Voraussetzungen zu erklären (siehe a.a.O., S. 2262).**

Die von der Beschwerde angeführte Entscheidung des BFH vom 3.10.1985 (a.a.O.) stellt nicht in Frage, dass Schadenersatzansprüche gegen Steuerberater wegen Verletzung von Pflichten aus einem Mittelverwendungskontrollvertrag nach § 68 StBerG a.F. verjähren. **Dass die Mittelverwendungskontrolle – unter dem Blickwinkel des Umsatzsteuerrechts – keine steuerberatende Tätigkeit im Sinne des § 33 StBerG darstellt, bedeutet nicht, dass sie aus dem Anwendungsbereich des § 68 StBerG a.F. herausfällt.**

Dieser Bestimmung unterliegen, wie sich bereits aus ihrem Wortlaut ergibt, nicht nur Schadenersatzansprüche gegen steuerberatender Tätigkeiten nach § 33 StBerG, sondern auch solche aus sämtlichen anderen vom Steuerberatungsgesetz gedeckten Verträgen (Gräfe/Lenzen/Schmeer, *Steuerberaterhaftung*, 4. Aufl., Rdnr. 858, 860; Kuhls in Kuhls/Meurers/Maxl/Schäfer/Goez/Willerscheid, *Steuerberatungsgesetz*, 2. Aufl., § 68 Rdnr. 2), zu denen auch diejenigen gehören, die eine der treuhänderischen Tätigkeit zuzuordnende Mittelverwendungskontrolle zum Gegenstand haben. (...) ■

## Steuerberaterhaftung

- Differenzhypothese
- Subjektbezogener Vermögensvergleich  
(OLG Köln, Urt. v. 25.2.2015 – 16 U 50/14, n. rkr.)

**Leitsatz (d. Red.):**

Im Rahmen der Differenzhypothese kann in der Regel keine Gesamtsaldierung von Vermögensvor- und -teilen unterschiedlicher Rechtssubjekte angestellt werden. Eine konsolidierte Schadenbetrachtung findet nicht statt. ■

**Zum Sachverhalt:**

Die Klägerin begehrt Schadenersatz wegen behaupteter fehlerhafter steuerlicher Beratung aus eigenem sowie aus abgetretenem Recht der E. Stiftung, gegen die Beklagte zu 1) als ihre ehemalige Steuerberatungskanzlei sowie gegen die Beklagten zu 2-4) aus deren akzessorischer Gesellschafterhaftung.

Ursprünglich war die Unternehmerin C.E.B. (nachfolgend EB) Alleingesellschafterin der Klägerin. Sie hielt darüber hinaus Anteile an der C. Holding BV (nachfolgend C.). Mit Vertrag vom 15.5.2001 veräußerte diese ihre Anteile an die E. Stiftung (nachfolgend Stiftung) in Liechtenstein, die von EB am 27.4.2001 errichtet worden war. Der vereinbarte Kaufpreis wurde der Stiftung von EB in Form eines zinslosen Darlehens gestundet. Die Vermögensumschichtung erfolgte zur steuerrechtlichen Optimierung der Vermögensverhältnisse der EB.

Mit der Entwicklung eines entsprechenden steuerlichen Gesamtkonzeptes war die Beklagte zu 1) von EB im Jahr 1999/2000 beauftragt worden. Das Mandat wurde federführend vom zwischenzeitlich verstorbenen Steuerberater Dr. B. betreut. Die Beklagte zu 1) legte ihr Konzept, das von Dr. B. stammte, am 15.1.2001 vor.

Die Abrechnung der erbrachten Leistungen erfolgte u.a. auch gegenüber der Klägerin und der liechtensteinischen Stiftung. Das Konzept, welches EB beratungskonform umsetzte, empfahl die Errichtung einer Stiftung in Liechtenstein und die Übertragung der Gesellschaftsanteile der Klägerin sowie deren Anteile an der C. N.V., an die Stiftung.

Zur Durchführung wurde zudem empfohlen, dass die Klägerin ein verzinses Darlehen, das sie von der C. bereits am 3.4.2000 erhalten hatte, zurückzahlte. Zur Aufbringung der Darlehensvaluta war ein weiteres, aber zinsloses Darlehen zwischen der Klägerin und der Stiftung über 23.570.000 DM vorgesehen. Den entsprechenden Darlehensvertrag entwarf die Beklagte zu 1) und übersandte diesen an die Klägerin mit Schreiben vom 27.4.2001 als ersten Entwurf.

Im Entwurf war Zinsfreiheit und ein Platzhalter für ein etwaiges Rückzahlungsdatum enthalten. Am 15.5.2001 legte der Beklagte zu 2) zu dem der Klägerin eine weitere Entwurfsfassung des Darlehensvertrages vor, die das Darlehen für

unverzinslich und fällig auf Verlangen erklärte. Der am 15.5.2001 unterzeichnete Vertrag entsprach dem letzten Entwurf. Die Auszahlung der Darlehensvaluta erfolgte am 5.6.2001.

Am 28.12.2001 tilgte die Klägerin einen Teilbetrag des Darlehens von 51.129,19 EUR.

In der Zeit vom 15.12.2009 bis 19.7.2011 fand bei der Klägerin eine steuerliche Außenprüfung für die Zeiträume 2004–2008 statt. Hierbei beanstandete das Finanzamt, dass die Klägerin die unverzinsliche Darlehensverbindlichkeit nicht nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG abgezinst hatte. Im Rahmen der Betriebsprüfung verständigte die Klägerin sich mit dem Finanzamt auf eine fiktive Laufzeit des Darlehens von 6,5 Jahren. Diese Annahme basierte in tatsächlicher Hinsicht darauf, dass die Klägerin den Darlehensvertrag mit Wirkung zum 30.6.2014 mit einem Zinssatz von 0,5% verzinslich stellte. Gestützt hierauf erließ das Finanzamt für die Jahre 2004–2008 korrigierte Steuerbescheide, die insgesamt zu steuerlichen Mehrbelastungen von 1.276.313,62 EUR und der Festsetzung von Nachforderungszinsen i.H.v. 399.274,25 EUR führten, deren beider Ersatz mit der Klage geltend gemacht wird.

Aus den korrigierten Gewerbesteuerbescheiden für das Jahr 2006 und 2007 ergaben sich aufgrund der Betriebsprüfung Steuererstattungen von insgesamt 3.972 EUR.

Mit Schreiben vom 20.6.2011 sowie vom 25.4.2012 wurde der Schadenersatzanspruch gegenüber den Beklagten mit Fristsetzung zur Zahlung bis zum 31.5.2012 geltend gemacht.

Mit Vertrag vom 1.3.2013 trat die Stiftung etwaige ihr zustehende Schadenersatzansprüche gegen die Beklagten wegen fehlerhafter steuerlicher Beratung an die Klägerin ab.

Die Klägerin hat behauptet, der Beratungsauftrag habe alle von EB kontrollierten rechtlichen Einheiten und Rechtsträger im Sinne einer Minimierung der Gesamtsteuerlast zum Gegenstand gehabt. Sie hat weiter behauptet, sie beziehe allein nach § 8 Buchst. b KStG steuerfreie Beteiligungserträge.

Die Klägerin hat die Auffassung vertreten, sie sei im Zuge der Entwicklung des Gesamtkonzeptes selbst Vertragspartnerin der Beklagten zu 1) geworden. Jedenfalls sei sie vom Schutzbereich des Vertrages mit EB erfasst.

Hierauf basierend hat sie ausgeführt, eine Pflichtverletzung der Beklagten zu 1) sei gegeben, da diese bei der Entwicklung des Gesamtkonzeptes das Abzinsungsgebot des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht hinreichend berücksichtigt habe. Die Beklagte zu 1) habe die Klägerin nicht auf die gewinnerhöhenden Folgen der Abzinsung hingewiesen, die bei zinslos gewährten Gesellschafterdarlehen mit Laufzeiten von mehr als einem Jahr bestehen. Die negativen Folgen seien durch die Vereinbarung eines Zinssatzes von einem Prozent vermeidbar gewesen. Im Falle eines Hinweises hätte sich die Klägerin beratungskonform verhalten.

Steuerliche Nachteile wären nicht entstanden, da die Zinserträge in Liechtenstein nicht der Besteuerung unterlägen. Da den fiktiven Zinszahlungen Zinserträge bei der Stiftung gegenüberstünden, würden diese den Schaden im Sinne einer „konsolidierten Schadenbetrachtung“ auch nicht mindern. Eine Minderung in den Folgejahren durch Aufzinsung hätte bei der Klägerin keine Wirkung gehabt, weil mangels Erträgen steuerlich nur ein so genannter Verlustvortrag hätte erzielt werden können.

Hilfsweise hat die Klägerin einen Schadenersatzanspruch aus abgetretenem Recht der Stiftung geltend gemacht und dazu ausgeführt, der Stiftung sei ein Schaden in Form von Wertverlusten der Beteiligung an der Klägerin in Höhe des Nachzahlungsbetrages entstanden. Sie selbst sei nur eine Holding, so dass es nicht auf ihren Ertragswert ankomme.

(Anträge: ...)

Die Beklagten haben behauptet, ihre Aufgabe sei es lediglich gewesen, ein Konzept für EB zu entwickeln. Davon sei nicht umfasst gewesen, die steuerlichen Auswirkungen hinsichtlich des streitgegenständlichen Darlehensvertrages zu prüfen.

Sie haben ausgeführt, im Hinblick auf den Entwurf des Darlehensvertrages allein rechtsberatend durch den Beklagten zu 2) gegenüber der Stiftung tätig geworden zu sein und haben die Einrede der Verjährung erhoben. Mangels Buchführungsauftrag seien sie auch für die Passivierung des Darlehens in den streitgegenständlichen Jahren nicht verantwortlich gewesen. Vor allem hinsichtlich der Nachzahlungszinsen haben sie die Auffassung vertreten, es sei ein Mitverschulden entlastend zu berücksichtigen. Ferner habe das Konzept nicht vorgesehen, dass der Darlehensvertrag eine Laufzeit von zwölf Monaten überschreite.

Weiterhin haben sie die Rechtsansicht vertreten, dass eine fehlerhafte Beratung hinsichtlich des Abzinsungsgebots nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 EStG nicht vorliege. Die Verzinsung von 1% Prozent hätte steuerlich dem Fremdvergleich nicht standgehalten. Aus diesem Grund hätte eine Beratung dahingehend erfolgen müssen, einen fremdüblichen Zins zu vereinbaren.

Zur Schadenhöhe haben sie die Rechtsauffassung vertreten, dass die erforderliche Abzinsung durch eine Aufstockung in den Folgejahren steuerlich kompensiert werde, weil der Wertansatz in den Folgejahren erfolgswirksam aufzustocken sei. Jedenfalls sei eine entsprechende Korrektur im Jahr 2011 zu veranlassen gewesen, weil das Darlehen ab dann nicht mehr unverzinslich vereinbart gewesen ist.

Schließlich haben die Beklagten dafür gehalten, dass eine Schadenberechnung im Sinne einer Gesamtbetrachtung von Stiftung und Klägerin unzulässig sei und deshalb die Zinsbelastung ebenso wie die Gewerbesteuererstattungen der Jahre 2006 und 2007 im Rahmen der fiktiven Schadenberechnung zu berücksichtigen seien.



Das LG hat die Klage im Hauptantrag als unbegründet und hinsichtlich des Hilfsantrags als unzulässig abgewiesen. Dabei hat das LG sich darauf gestützt, dass bei Zugrundelegung der Differenzhypothese kein Schaden feststellbar sei. Denn bei Zugrundelegung einer pflichtgemäßen, dem Gebot des sichersten Weges folgenden Beratung hätte die Klägerin – so die Annahme des LG für die hypothetische Seite der Vermögensentwicklung im Rahmen der Differenzhypothese – einen Darlehensvertrag mit einer Verzinsung von zumindest 2 % abgeschlossen, so dass anstelle der Steuernachforderung die Klägerin von einer diese noch übersteigenden Zinsbelastung getroffen worden wäre, und mithin ein Schaden ausseide.

Die Grundsätze über die konsolidierte Schadenbetrachtung griffen nicht ein. Der Hilfsantrag sei danach unzulässig, weil keine Wahrscheinlichkeit für einen Schadeneintritt bestehe, da der Wert der von der E. Stiftung gehaltenen Anteile sich nicht niedriger als bei pflichtgemäßer Beratung und beratungskonformen Verhalten der Klägerin darstelle, da dann ebenfalls aufgrund der hypothetischen Zinsbelastung die Belastung durch die Steuernachforderung im Ergebnis bzw. Saldo keinen Schaden darstelle. Der Umstand, dass die Zinsbelastung der Klägerin insoweit den Zinseinkünften der E. Stiftung entspreche und mithin in der Summe eine Minderung des Gesamtvermögens der EB bedeute, komme keine rechtliche Relevanz zu, da es jedenfalls nicht dem Schutzzweck der verletzten Norm entspreche, dies zu berücksichtigen.

Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Berufung. Sie wiederholt und vertieft ihren erstinstanzlichen Vortrag. Das LG habe verfahrensfehlerhaft ohne die erforderliche weitere Beweiserhebung angenommen, dass eine Verzinsung des Darlehens mit 2 % der pflichtgemäßen Beratung entsprochen hätte und das eine solche hypothetisch vereinbart worden wäre. Das Urteil widerspreche der obergerichtlichen Rechtsprechung zur konsolidierten Schadenbetrachtung, nach der bei der Betreuung bzw. Beratung bezogen auf eine einheitliche Vermögensmasse zwischen den einzelnen Rechtsträgern bei der Schadenberechnung nicht zu Gunsten des Schädigers differenziert werden dürfe. Vielmehr bestehe die Vermögensminderung bezogen auf die Gesamtvermögensmasse exakt in der Steuernachzahlung als Schaden.

Das LG habe im Übrigen auch in sich widersprüchlich und mithin rechtsfehlerhaft argumentiert, indem es einerseits bei der hypothetischen Vermögensentwicklung berücksichtigt habe, dass für die Vereinbarung einer hypothetischen Darlehensverzinsung in Höhe von 2 % ohne weiteres spreche, dass diese die Gesamtvermögensmasse nicht schmälere und andererseits bei der Schadenfeststellung eine Zurechnung der bei den unterschiedlichen Rechtsträgern liegenden Positionen nicht vornehme. Der Schutzzweck der steuerlichen Beratung gehe zudem gerade dahin, die Gesamtvermögensmasse vor vermeidbaren Steuerbelastungen zu schützen. Dementsprechend hätte entweder auf den Haupt-, zumindest jedoch auf den Hilfsantrag hin, die Klage zugesprochen werden müssen.

Denn jedenfalls die Stiftung habe einen Vermögensschaden durch Wertminderung ihres Anteils an der Klägerin erlitten. Die nach Auffassung des LG hypothetisch anzusetzenden Zinsen hätten demgegenüber bei der Stiftung als Vermögensmehrung die bei der Klägerin eingetretene Vermögensminderung kompensiert, so dass bei der gebotenen einheitlichen Schadenbetrachtung insoweit insgesamt kein Ansatz vorgenommen werden könne, sondern vielmehr von einem neutralen Vorgang auszugehen sei. Es verbleibe danach die Steuermehrbelastung als Schaden.

(Anträge: ...)

Die Beklagten und die Streithelferin verteidigen im Ergebnis das landgerichtliche Urteil und vertiefen ihren erstinstanzlichen Sachvortrag. Schadenersatzansprüche seien jedenfalls nicht gegeben. Jenseits des Umstands, dass die Beklagten gegenüber der Klägerin und der E. Stiftung keine Pflichten verletzt hätten und deren Beratung auch nicht von dem Mandat der Beklagten erfasst gewesen sei, sei jedenfalls kein Schaden entstanden. Bei Annahme eines Vertrages mit Schutzwirkung zu Gunsten der Klägerin und der E. Stiftung müsse zumindest bei der Schadenfeststellung strikt nach den Vermögen der jeweiligen Rechtspersonen unterschieden werden. Die obergerichtliche Rechtsprechung lehne denn auch die Übertragung der konsolidierten Schadenbetrachtung auf juristische Personen als Rechtsträger ab.

Dies sei auch folgerichtig, da ansonsten unübersehbar Konkurrenz- und Abgrenzungsprobleme entstünden, insbesondere dann – wenn wie hier – der Anspruch auf einen Vertrag mit Schutzwirkung für Dritte gestützt werde. Dies scheide ohnehin, bei einem eigenen vertraglichen Anspruch der Anspruchssteiler gegenüber Dritten aus, wie hier gegenüber der Streithelferin der Beklagten. Soweit hinsichtlich des Hilfsantrags der Schaden in einem geringeren Beteiligungswert der Stiftung an der Klägerin bestehen solle, müsse dieser nach Ertragswertverfahren festgestellt werden; es könne nicht schlicht auf den Steuermehrbetrag zurückgegriffen werden. Die Klägerin bzw. die Stiftung müssten sich zudem das Mitverschulden ihrer steuerlichen Berater anrechnen lassen. Zudem sei ein etwaiger Anspruch jedenfalls verjährt. (...) ■

#### Aus den Gründen:

Die statthafte, gemäß §§ 517, 519, 520 ZPO form- und fristgerecht eingelegte und begründete Berufung hat in der Sache keinen Erfolg.

A. Der Klägerin stehen Schadenersatzansprüche gegen die Beklagten aufgrund Pflichtverletzung im Rahmen des steuerberatenden Mandats gemäß § 280 BGB i.V.m. dem Steuerberatungsvertrag nicht zu. Denn auch bei Annahme beklagenseitiger Pflichtverletzung aufgrund fehlenden Hinweises auf das Abzinsungsgebot gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 EStG und die daraus resultierenden steuerlichen Folgen und Einbeziehung der Klägerin in den Schutzbereich des Steuerberatungsvertrags hat die Klägerin nicht vermocht, einen ersatzfähigen Schaden darzulegen.

1. Wie das LG schon zutreffend ausgeführt hat und im Ansatz auch anerkannt ist, muss als Grundlage für die Schadenberechnung und -darlegung die sog. **Differenzmethode** herangezogen werden. Danach ist ein Vermögensschaden am subjektbezogenen Zuschnitt eines Gesamtvermögens durch einen rechnerischen Vergleich zu ermitteln, wobei die durch das schädigende Ereignis herbeigeführte Vermögenslage mit derjenigen, die sich ohne dieses Ereignis ergeben hätte, zu vergleichen ist (st. Rechtspr., vgl. etwa BGH, Beschl. v. 9.7.1986, GSZ 1/86, juris, Rdnr. 24; BGH, Beschl. v. 5.7.2007 – IX ZR 230/04, juris, Rdnr. 5).

Der Schaden besteht dann in der Differenz zwischen diesen zwei Güterlagen, ist also gegeben, wenn der tatsächliche Wert des Vermögens des Geschädigten geringer ist als der Wert, den das Vermögen ohne das die Ersatzpflicht begründende Ereignis haben würde (BGH, Urt. v. 18.1.2011 – VI ZR 325/09, juris, Rdnr. 8; Palandt-Grüneberg, BGB, 74. Aufl., Vorb. V. § 249 BGB Rdnr. 10). Dabei sind in den Gesamtvermögensvergleich alle diejenigen Positionen einzustellen, die von dem haftungsbegründenden Ereignis betroffen sind (BGH, Urt. v. 20.1.2005 – IX ZR 416/00, juris, Rdnr. 12).

**Dass dabei auch wertende Gesichtspunkte zu berücksichtigen sein können, die aufgrund der Wertfreiheit der Berechnungsmethode nicht aus dem Schadenbegriff deduktiv herleitbar sind, ist anerkannt** (vgl. etwa BGH, Beschl. v. 21.9.1989 – III ZR 22/88, juris, Rdnr. 4) und hat in der Rechtsprechung zur Entwicklung von Fallgruppen geführt (vgl. dazu Palandt-Grüneberg, a.a.O.).

In zeitlicher und prozessualer Hinsicht ist bei der Schadenberechnung – wie das LG zutreffend ausgeführt hat – grundsätzlich die gesamte **Schadenentwicklung bis zur letzten mündlichen Verhandlung in der Tatsacheninstanz** zu berücksichtigen (BGH, Urt. v. 19.1.2006 – IX ZR 232/01, juris, Rdnr. 33).

2. a) Daran gemessen sind zunächst die Annahmen des LG zur tatsächlichen Seite der Vermögenssituation der Klägerin infolge der Pflichtverletzung der Beklagten zu 1) fehlerfrei. Infolge der steuerlichen Beratung bzw. des fehlenden Hinweises auf das steuerliche Abzinsungsgebot hinsichtlich der Darlehensverbindlichkeit der Klägerin hat sich deren Vermögenssituation um die entsprechenden Steuernachforderungen für die Jahre 2004–2008 in Höhe von insgesamt 1.276.313,62 EUR zzgl. Nachzahlungszinsen in Höhe von insgesamt 399.274,25 EUR verschlechtert und um die Steuererstattung in Höhe von insgesamt 3.972 EUR infolge korrigierter Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 verbessert, im Ergebnis also um 1.671.615,87 EUR negativ verändert.

b) Für die **hypothetische Vermögensbetrachtung** ist anstelle der gerügten Pflichtverletzung ein pflichtgemäßer Hinweis der Beklagten zu 1) auf das steuerliche Abzinsungsgebot sowie dessen Vermeidung durch Zinsvereinbarung und dementsprechendes beratungsgerechtes Verhalten der Klägerin anzunehmen. **Anstelle der dadurch zu vermeidenden Steuerforderungen wäre die Klägerin mit Zinsverbindlichkeiten**

**belastet gewesen, die als betroffene Position im Gesamtvermögensvergleich schadenmindernd zu berücksichtigen sind.**

Soweit die Berufung die diesbezügliche Annahme des LG zu einer (hypothetischen) Vereinbarung eines Darlehenszinses in Höhe von zumindest zwei Prozent rügt, kann sie damit nicht durchdringen. Denn diese Annahme des LG ist entgegen der Auffassung der Berufung verfahrensrechtlich nicht zu beanstanden, auch im Übrigen frei von Rechtsfehlern und wird letztlich vom Senat geteilt.

aa) Entgegen der Auffassung der Berufung besteht weder Erfordernis noch letztlich Möglichkeit einer Beweiserhebung in Form sachverständiger Begutachtung der Frage, ob eine Zinshöhe von allenfalls 1% im Rahmen einer pflichtgemäßen Beratung hätte empfohlen werden müssen.

Denn dabei handelt es sich um genuin rechtliche Bewertung im Rahmen eines ohnedies hypothetischen Verlaufs und nicht um die Feststellung von (hypothetischen) Tatsachen. Letztlich stellt sich die Frage nach der hypothetisch zu vereinbarten gewesen Zinshöhe in Abhängigkeit von der Frage danach, was pflichtgemäßer Beratung entsprochen hätte. So ist letztlich auch nur der Vortrag der Klägerin zu verstehen, die dargelegt hat, dass die liquide Klägerin den Zins vereinbart und bezahlt hätte, der ihr pflichtgemäß empfohlen worden wäre, wobei eine auf allenfalls 1% sich belaufende Darlehensverzinsung als pflichtgemäße Beratung anzusehen sei.

Was jedoch in der konkreten Fallgestaltung als pflichtgemäße Beratung geschuldet war, entzieht sich einer Feststellung im Wege der Beweiserhebung mittels Sachverständigengutachten. Vielmehr kommt es insoweit auf die Definition und die Ausfüllung der den Steuerberater im Einzelfall treffenden Berufspflichten an, die die Rechtsprechung weitgehend entwickelt hat. Dazu gehört insbesondere, dass der Steuerberater – ebenso wie der in der Steuerrechtsmaterie agierende Rechtsanwalt – den relativ sichersten und ungefährlichsten Weg zu dem steuerlichen Ziel zu wählen bzw. zu empfehlen hat (vgl. BGH, Urt. v. 19.3.2009 – IX ZR 214/07, juris, Rdnr. 9).

Für die rechtliche Wertung bedingende Beurteilung des im konkreten Fall relativ sichersten Weges sind zudem die Umstände des Einzelfalls heranzuziehen, die sich naturgemäß unterscheiden. Entgegen der Auffassung der Klägerin kann es schon daher nicht darauf ankommen, ob andere Steuerberater im damaligen Zeitraum im Hinblick auf § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG Verzinsungen von 1% empfohlen haben. **Abgesehen davon, dass nicht erkennbar ist, dass über die diesbezüglichen Beratungsempfehlungen von Steuerberatern belastbare Statistiken existieren könnten, die zudem auf tatsächlich vergleichbaren Fallkonstellationen beruhen, kommt es für die Frage der Pflichtgemäßheit letztlich nicht entscheidend auf die Frage der etwaig mehrheitlichen Handhabung oder der damaligen Üblichkeit an, so dass auch insoweit kein Anlass für eine sachverständige Untersuchung gegeben sein kann.** Entscheidend muss letztlich bleiben, welche Empfehlung in der konkreten Situation als rechtlich geschuldet anzusehen ist. Diese ist dann für die hypothetische Betrachtung zu Grunde zu legen.

bb) Dabei ist grundsätzlich auf den Beurteilungszeitpunkt bzw. den Zeitpunkt der Beratungssituation abzustellen (vgl. BGH, Urt. v. 20.2.1975 – VI ZR 129/73, juris, Rdnr. 18 und 19), da spätere Entwicklungen dem Berufsträger nicht ohne weiteres zur Last gelegt werden können. Dementsprechend ist es unerheblich, dass sich später eine von der Rechtsprechung akzeptierte Praxis herausgebildet hat, die die Vereinbarung eines Zinses in Höhe von 0,5% zur Abwendung des Abzinsungsgebotes als ausreichend und nicht als Gestaltungsmissbrauch im Sinne von § 42 AO ansieht.

Wenn aber im Beurteilungszeitpunkt weder höchstrichterliche, noch untergerichtliche Rechtsprechung vorlag und sich auch aufgrund der Neuheit der gesetzlichen Vorschrift – wie im vorliegenden Fall des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG – noch keine Verwaltungspraxis herausbilden konnte, aber andererseits eine Mitteilung des Bundesfinanzministeriums (hier vom 23.8.1999 – IV C 2 - S 2175 - 25-99, BStBl I 1999, S. 818) vorlag, in der festgehalten ist, dass die Vereinbarung eines Zinssatzes nahe 0% im Einzelfall als missbräuchliche Gestaltung im Sinne von § 42 AO zu werten sein kann, war besondere Vorsicht geboten (vgl. allgemein zur Situation bei fehlender Rechtsprechung und Verwaltungspraxis: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, 5. Aufl. 2014, Rdnr. 230).

Auf dieser Grundlage ist die Annahme des LG, dass eine Verzinsung von zumindest 2% dem gebotenen relativ sichersten Weg entsprochen hätte, nicht zu beanstanden, sondern wird von dem Senat geteilt. Denn bei Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls, hier insbesondere – der gegebenen Liquidität der Klägerin und – des Umstands, dass aus deren Perspektive wegen der Zuordnung zum Vermögen der EB letztlich die Höhe des Zinses wirtschaftlich unbedeutend war und daher auch kein Anlass bestand, die Grenze zu nahe 0% aggressiv auszureizen, spricht nicht nur angesichts des zum damaligen Zeitpunkt allgemein viel höheren Zinsniveaus alles dafür, eine Risiken weitgehend ausschließende höhere Verzinsung von hier zumindest 2% als pflichtgemäßer Beratung entsprechend anzusehen.

cc) Die Annahme des LG, dass im hypothetischen Verlauf die Klägerin der an den vorstehenden Ausführungen orientierten Beratungsempfehlung gefolgt wäre, ist nicht zu beanstanden, ohne dass weitergehende Beweiserhebungen insoweit erforderlich gewesen wären. Die Frage, wie sich die Klägerin hypothetisch verhalten hätte, hat zwar – anders als die Frage nach der rechtlich geschuldeten Beratung – einen stärker tatsächlichen Bezug; doch ist gerade dies sachverständiger Begutachtung nicht zugänglich, da es sich insoweit um eine individuelle Entscheidung handelt.

Die vom LG vorgenommene Anhörung der Geschäftsführerin der Klägerin ist auf diesem Hintergrund die gebotene und nicht zu beanstandende Verfahrensweise. Letztlich rügt die Klägerin dies auch nicht, da sie entsprechend dem glaubhaften und plausiblen Inhalt ihrer Anhörung und im Nachgang zu dieser hat vortragen lassen, dass sie sich in jedem Fall

beratungskonform verhalten hätte, wofür ohnedies die Vermutung des beratungsgerechten Verhaltens streitet.

3. Bei einer Verzinsung des Darlehens über ca. 12 Millionen Euro mit einem Jahreszins in Höhe von 2% seit der Auszahlung des Darlehens am 5.6.2001 bis zur Beanstandung im Rahmen der Betriebsprüfung ergeben sich danach für den hypothetischen Verlauf schon gegenzurechnende Zinskosten, die den Steuernachforderungsbetrag einschließlich Nachforderungszinsen deutlich übersteigen, so dass von einem unmittelbaren Schaden der Klägerin nach der Differenzmethode nicht ausgegangen werden kann.

4. Mit dem LG ist sodann auch davon auszugehen, dass die durch die hypothetischen Zinseinnahmen begründete und letztlich spiegelbildliche fiktive Vermögensmehrung auf Seiten der E. Stiftung im Rahmen der Differenzmethode rechtlich unberücksichtigt bleiben muss. Dies deswegen, weil es sich bei der E. Stiftung um eine von der Klägerin verschiedene, letztlich andere Rechtsperson und deren Vermögenslage handelt, die Gesamtsaldierung im Vermögensvergleich jedoch subjektbezogen ist. Auch unter Berücksichtigung der sogenannten konsolidierten Schadenbetrachtung im Steuerrecht, ergibt sich entgegen der Auffassung der Klägerin keine Änderung.

a) Denn die ausnahmsweise Abweichung von dem subjektbezogenen Zuschnitt des Gesamtvermögensvergleichs im Rahmen der Differenzmethode ist nach der Rechtsprechung lediglich in mit der vorliegenden Fallgestaltung nicht hinreichend vergleichbaren Einzelfällen angenommen worden, ohne dass damit generell das – schon unter Abgrenzungsgesichtspunkten nötige – Erfordernis der regelhaften Zuordnung des Vermögens zu einer Rechtsperson in Frage gestellt würde.

So wurde von dem BGH von dem streng subjektbezogenen Vermögensvergleich im Rahmen der Differenzmethode initial in solchen Fallgestaltungen abgewichen, in denen eine ohne gleichwertige Gegenleistung erfolgende Vermögensverschiebung mit Rücksicht auf die familiäre Verbundenheit der Beteiligten erfolgte. In einer solchen Vermögensverschiebung kann sodann kein Schaden im Rechtssinn, in ihrem Unterbleiben kein mit dem Steuerschaden verrechenbarer Vermögensvorteil gesehen, wenn sie im Interesse der Steuerersparnis gewollt und gewünscht war (vgl. BGH, Urt. v. 28.11.1984 – IVa ZR 224/82, juris, Rdnr. 10; BGH, Urt. v. 24.9.1986 – IVa ZR 236/84, juris, Rdnr. 8; BGH, Urt. v. 20.3.2008 – IX ZR 104/05, juris, Rdnr. 18).

Grundlegend für die Außerachtlassung von Vorteilen bzw. Nachteilen bei einer Schadenberechnung nach der Differenzmethode im Sinne einer konsolidierten Schadenbetrachtung ist dabei, dass diejenigen Positionen zum Vor- oder Nachteil eines Anspruchstellers unberücksichtigt bleiben, auf die dieser sich in Kenntnis ihrer Auswirkung eingelassen hat, weil dem im familiären Kontext überwiegende Vorteile bei anderen nahe stehenden Personen gegenüberstehen.

Dies ist letztlich auch Grundlage des Urteils des 8. Senats des OLG Köln vom 16.1.2014 (8 U 7/13, juris, Rdnr. 67), wonach sich ein Anspruchsteiler die bei Familienangehörigen entstandenen und beabsichtigten Vorteile im Rahmen der Schadenberechnung zurechnen lassen muss. Dass ein Anspruchsteller sich insoweit nicht darauf berufen können soll, dass die Gestaltung für ihn wirtschaftlich nachteilig bzw. ein Schaden ist, liegt auch nahe, denn dies entsprach seinem Gestaltungswillen und stellt dessen Berücksichtigung dar.

**Die vorliegende Konstellation unterscheidet sich hiervon jedoch maßgeblich.** So fehlt es zunächst schon daran, dass aufgrund familiärer Bande, also im Hinblick auf persönliche Beziehung zwischen natürlichen Personen eine steuerliche Gestaltung aufgesetzt wurde. **Bezogen auf den gegenständlichen Darlehensvertrag sind vielmehr keine natürlichen Personen beteiligt, sondern mit GmbH und Stiftung rechtlich verfasste Personen bzw. Rechtsträger.** Bei der Zur-Verfügung-Stellung des Darlehens seitens der E. Stiftung an die Klägerin handelt es sich auch nicht um eine vergleichbar endgültige Vermögensverschiebung zwischen den Beteiligten.

b) Soweit der BGH in seinem Urteil vom 5.12.1996 (IX ZR 61/96, juris, Rdnr. 7) die Person des Rechtsträgers im Rahmen der Schadenbeurteilung auch bei juristischen Personen für letztlich unerheblich gehalten hat, ist dies der konkreten Fallgestaltung geschuldet, in der bei der Verschmelzung zweier GmbH pflichtwidrig die Verschmelzung auf diejenige GmbH erfolgte, die den geringeren Verlustvortrag aufwies und daher weniger Steuervorteile gewährte. Wenn denn aber, wie in der dieser Entscheidung zu Grunde liegenden Konstellation, lediglich ein Rechtsträger übrig bleibt, ist es naheliegend, dass nicht darauf abgestellt werden kann, bei welcher der (ursprünglich zwei) Gesellschaften sich die Schadenentstehung vollendet hat bzw. hätte. Vielmehr liegt dann die einheitliche Betrachtung in der Natur der Verschmelzung begründet, ohne dass damit ein generelles Abgehen von der Subjektbezogenheit des Vermögensvergleichs begründbar wäre.

c) **Soweit der BGH in seinem Beschluss vom 9.3.2006 (IX ZR 133/03, juris, Rdnr. 3) ausgeführt hat, dass die Person des Rechtsträgers schadenrechtlich dann unerheblich sein kann, wenn es um eine Vertragsverletzung geht und der steuerliche Berater dafür zu sorgen hat, dass der Bestand einer einheitlichen Vermögensmasse durch die bestmögliche steuerliche Gestaltung gesichert wird, handelte es sich in der zu Grunde liegenden Fallgestaltung erneut um einen solchen, in dem bewusst wegen enger persönlicher Bindungen bzw. im familiären Kontext Vermögen bzw. Geschäftsanteile übertragen wurden, um die steuerschädliche beherrschende Stellung des übertragenden Gesellschafters in der Gesellschaft zu beseitigen (vgl. Leitsatz der Entscheidung vom 21.5.2003 des im Rechtszug vorausgehenden OLG Brandenburg, 13 U 231/01, juris).** Insoweit besteht Vergleichbarkeit zu den Fallkonstellationen, die den vorstehend unter lit. a) zitierten Entscheidungen zu Grunde lagen; aus den dort schon dargestellten Gründen fehlt für die vorliegende Konstellation die Vergleichbarkeit.

d) Vielmehr hat der BGH es in seiner Rechtsprechung – und auch dies hat das LG schon zutreffend ausgeführt – abgelehnt, eine Vorteil/Nachteil-Saldierung zwischen **Gesellschafter-Geschäftsführer** und **Ein-Mann-GmbH** durchzuführen (vgl. BGH Urt. v. 18.12.1997 – IX ZR 153/96, juris, Rdnr. 22), obwohl dabei häufig eben auch von einer einheitlichen Vermögensmasse auszugehen sein dürfte. Dabei hat der BGH durchaus die **rechtliche Verschiedenheit von GmbH und Gesellschafter** betont (vgl. BGH, a.a.O., Rdnr. 23 a.E.).

e) Nach alledem kann in der vorliegenden Fallkonstellation ein Schaden der Klägerin in wertender Ausnahme von der Anwendung der subjektbezogenen Differenzmethode nicht angenommen werden. **Dabei stellt es entgegen der Auffassung der Klägerin auch keinen Widerspruch dar, einerseits im Rahmen des hypothetischen Vermögensverlaufs und des beratungsgerechten Verhaltens der Klägerin zu berücksichtigen, dass aus deren Perspektive gegen einen Zins von 2% wirtschaftlich nichts einzuwenden gewesen wäre, weil es letztlich insoweit um spiegelbildliche Vermögensmehrung/-minderung bei wirtschaftlich der EB zuzurechnenden Rechtsträgern gegangen wäre und andererseits diese bei der Schadenermittlung aufgrund der rechtlichen Verschiedenheit der Rechtsträger bzw. juristischen Person nicht zusammenzurechnen. Denn die erste Frage betrifft die im Rahmen der Bestimmung des relativ sichersten Weges konkret und ex-ante zu berücksichtigenden Faktoren, die zweite Frage demgegenüber grundsätzliche schadenrechtliche Bewertungen.**

Ebenso kann **nicht** wegen der **Spiegelbildlichkeit der fiktiven Zinsausgaben und -einnahmen** von Klägerin und E. Stiftung von **Neutralität des Vorgangs** im Rahmen des hypothetischen Verlaufs ausgegangen werden und der Schaden schlicht in den Steuernachforderungsbeträgen zzgl. Nachforderungszinsen gesehen werden, da dies die anerkannte Berechnung des Schadens anhand der Differenzmethode und die Verschiedenheit der beteiligten Rechtsträger außer Acht ließe.

B. Zutreffend hat das LG sodann die hilfsweise begehrte Feststellung der Schadenersatzpflichtigkeit der Beklagten gegenüber der ihre Rechte an die Klägerin abtretenden E. Stiftung mangels Feststellungsinteresses für unzulässig erachtet. Der Senat teilt die Erwägungen des LG auch insoweit. Die für das Feststellungsinteresse erforderliche Wahrscheinlichkeit eines Schadeneintritts infolge steuerlicher Fehlberatung ist nicht gegeben. Denn nachdem der Klägerin gemäß der Differenzmethode kein Schaden entstanden ist, kann auch der Wert der Beteiligung der E. Stiftung an der Klägerin diesbezüglich schon nicht als vermindert angesehen werden.

**Letztlich muss schadenrechtlich unberücksichtigt bleiben, dass der E. Stiftung Betriebseinnahmen in Form von Zinszahlungen der Klägerin entgangen sind, da die daraus resultierenden Folgen für die Vermögenslage der E. Stiftung nicht unter den Schutzzweck des Beratungs- und Gestaltungsmandats mit der Beklagten fallen.**

Die Ersatzpflicht hängt danach davon ab, ob die verletzte Vertragsbestimmung den Eintritt gerade des eingetretenen Schadens verhindern sollte. In diesem Sinne ist die Ersatz-



pflcht wegen einer Verletzung von Beratungs- und Hinweispflichten durch den Schutzzweck der verletzten Pflicht beschränkt, d.h. die Ersatzpflicht erfasst nur die Verwirklichung derjenigen Risiken, derentwegen die Beratung oder Auskunft geschuldet war (vgl. BGH Urt. v. 18.1.2007 – IX ZR 122/04, juris, Rdnr. 8; MünchKomm zum BGB/Oetker, 6. Aufl. 2012, § 249 BGB Rdnr. 123).

**Inhalt der Gestaltungsberatung war es nicht, das Geschäftsfeld der Klägerin bzw. der E. Stiftung zu beeinflussen und Einnahmemöglichkeiten zu suchen oder zu sichern. Nach der Schutzzwecklehre können daher die fiktiven Zinseinnahmen nicht in Form entgangenen Gewinns als Schaden in Ansatz gebracht und verlangt werden.**

III. Die Kostenentscheidung folgt aus §§ 97 Abs. 1, 101 ZPO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit aus § 708 Nr. 10, 711 ZPO.

Der Senat lässt die Revision zu. Soweit der Senat die sogenannte konsolidierte Schadenbetrachtung im Rahmen der Differenzmethode im vorliegenden Fall nicht für anwendbar hält, gibt es – soweit ersichtlich – noch keine gefestigte höchstgerichtliche Rechtsprechung zu der Frage, ob und inwieweit der subjektbezogene Zuschnitt des Gesamtvermögensvergleichs bei etwaiger Haftung infolge steuerlicher Beratung außerhalb von durch familiären Banden geprägten Lebensverhältnissen und unter Einbeziehung von juristischen Personen bzw. Rechtsträgern außer Acht gelassen werden kann. ■

## Steuerberaterhaftung

- Eingetragene Lebenspartnerschaft
- Gemeinsame Veranlagung
- Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Steuergesetze (LG Halle, Urt. v. 4.5.2015 – 4 O 346/14)

### Leitsatz (d. Red.):

Ein Steuerberater muss vor dem Beschluss des BVerfG vom 7.5.2013 (2 BvR 909/06) nicht besser wissen als der Gesetzgeber, die Bundesregierung, die Minderheit der entscheidenden Richter des BVerfG und bis Ende 2006 auch sämtliche Bundesgerichte der Fachgerichtsbarkeiten, dass aus verfassungsrechtlichen Gründen die Möglichkeit der steuerlichen Zusammenveranlagung auch den Partnern einer eingetragenen Partnerschaft zu eröffnen ist. ■

### Zum Sachverhalt:

Die Kläger nehmen die Beklagte in Anspruch, weil die Beklagte als Steuerberaterin der Kläger diese nicht auf die Möglichkeit der Einlegung eines Einspruches gegen Steuerbescheide hingewiesen hatte.

Die Kläger führen eine bereits im Jahr 2004 eingetragene Lebenspartnerschaft.

Für die Veranlagungszeiträume 2004 bis 2009 wurden die Kläger von der Beklagten als Steuerberaterin beraten und vertreten.

Die Kläger führen eine Lebenspartnerschaft, welche bereits 2004 eingetragen war. Dies wusste die Beklagte auch schon bei Beginn ihrer Tätigkeit für die Kläger für den Veranlagungszeitraum 2004.

Für die Veranlagungsjahre 2004 bis 2009 beantragte die Beklagte für die Kläger Einzelveranlagungen. Auf der Grundlage der beantragten Einzelveranlagungen ergingen auch Bescheide des zuständigen FA.

Diese wurden jeweils zu Händen der Beklagten im Zeitraum vom 8.3.2006 bis 25.3.2011 zugestellt.

Die Beklagte wies die Kläger nicht auf die Möglichkeit hin, gegen diese Bescheide Einspruch einzulegen und damit eine Bestandskraft der Steuerbescheide hinauszuschieben.

Am 7.5.2013 erließ das BVerfG eine Entscheidung, in welcher es für verfassungswidrig befand, die Möglichkeit einer gemeinsamen Veranlagung nur Ehepartnern und nicht auch den Partnern einer eingetragenen Lebenspartnerschaft zu eröffnen.

Für das Veranlagungsjahr 2006 waren die Einzelveranlagungen aus Sicht der Kläger günstiger als eine gemeinsame Veranlagung.

Dies wäre für die Veranlagungsjahre 2004, 2005, 2007, 2008 und 2009 anders gewesen.

Die Kläger begehrten außergerichtlich von der Beklagten Schadenersatz.

Die Kläger machen geltend, bei einer gemeinsamen Veranlagung hätten sie für das Jahr 2004 eine Erstattung von Einkommenssteuer einschließlich des Solidaritätszuschlages von 1.075,47 EUR erlangt, für das Jahr 2005 7.014,57 EUR, für das Jahr 2007 von 670,13 EUR, für das Jahr 2008 2.358,08 EUR und für das Jahr 2009 2.982,84 EUR, außerdem wären die Erstattungsbeträge mit 4.329 EUR verzinst worden.

(Anträge: ...) ■

### Aus den Gründen:

Die Klage ist unbegründet.

Die Kläger haben nach der rechtlichen Bewertung der Kammer gegen die Beklagte bereits dem Grunde nach keinen Anspruch auf Schadenersatz. Insbesondere scheitert ein Anspruch aus § 280 Abs. 1 BGB daran, dass die Beklagte nicht damit rechnen musste, dass das BVerfG mit Beschluss vom 7.5.2013 (2 BvR 4 909/06) das sogenannte Verfahren auf Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26 EStG in Verbindung mit § 26b EStG und § 32a Abs. 5 EStG bis zu einer Änderung durch den Gesetzgeber für eingetragene

Partnerschaften öffnen und der Gesetzgeber sich auf diese Entscheidung dann auch dazu entscheiden sollte, dem durch Einfügen des § 2 Absatz 8 EStG zu folgen.

**1. Im Ausgangspunkt war die Beklagte aus dem zwischen den Parteien geschlossenen Steuerberatungsvertrag verpflichtet, die Kläger im Rahmen der ihr erteilten Aufträge umfassend zu beraten, gegebenenfalls auch ungefragt (legale) Wege aufzuweisen, dass die Kläger keine höheren Steuern als erforderlich zahlen würden.**

Objektiv wäre hierfür im Sinne der Kläger nützlich gewesen, wenn die Beklagte den Klägern die Möglichkeit offeriert hätte, gegen die Steuerbescheide Einspruch einzulegen. Nachdem jedenfalls im Nachhinein die oben zitierte Entscheidung des BVerfG bekannt ist, hätte es den Klägern Vorteile gebracht, wenn sie Einsprüche gegen die Steuerbescheide eingelegt, damit deren Bestandskraft verhindert und dann auf der Grundlage der späteren Entscheidung des BVerfG und der darauf folgenden Einführung des § 2 Abs. 8 EStG den Klägern günstigere Steuerbescheide auf der Grundlage einer Zusammenveranlagung herbeigeführt hätten.

**2. Streitentscheidend ist, ob die Beklagte schon spätestens zu dem Zeitpunkt, zu dem die Kläger sich jeweils spätestens zu einem Einspruch gegen die Steuerbescheide hätten entscheiden müssen, objektiv Anlass hatte, mit der ernstlichen Möglichkeit zu rechnen, dass die bis dahin vom Gesetzgeber getroffene Regelung, die Zusammenveranlagung gerade nicht für eingetragene Lebenspartnerschaften zu öffnen, vom BVerfG verworfen würde.**

Nur dann traf sie eine objektive Pflicht, den Klägern die Möglichkeit zu erläutern, durch einen Einspruch eine Bestandskraft der Steuerbescheide aufzuschieben.

Die Kammer nimmt bereits nicht an, dass ein Steuerberater nach Maß der von diesem zu erwartenden Kenntnisse die spätere Rechtsprechung des BVerfG in dessen Beschluss vom 7.5.2013 hätte vorhersehen müssen. Nach der Bewertung der Kammer fehlt es damit bereits an einer objektiven Pflichtverletzung. Die Frage eines subjektiven Verschuldens (dessen Fehlen sonst nach § 280 Abs. 1 Satz 2 BGB die Beklagte hätte beweisen müssen) hat die Kammer damit bereits nicht mehr zu prüfen.

**a) Im Grundsatz darf ein Steuerberater darauf vertrauen, dass ein Gesetz verfassungsgemäß ist (BGH, Urt. v. 6.11.2008 – IX ZR 140/07, Rdnr. 8 und 12, juris).**

**Dies korrespondiert damit, dass im Verhältnis der Verfassungsorgane des Bundes keineswegs nur das BVerfG zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes berufen ist.** Alle am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Verfassungsorgane sind (der Bundespräsident freilich mit Einschränkungen) zur Prüfung der Verfassungsgemäßheit verpflichtet und kompetent. Das BVerfG ist hierfür auch nicht grundsätzlich besser qualifiziert als Bundestag und Bundesrat. Jedenfalls dann, wenn letztere auf Ministerialbürokratie, Wissenschaft und Justizpraxis zurückgreifen, verfügt der Gesetzgeber weder quali-

tativ und schon gar nicht quantitativ über schlechtere Ressourcen für die Überprüfung der Verfassungsgemäßheit eines Gesetzes.

**Es besteht auch keine Grundvermutung dafür, dass der Gesetzgeber die ihm obliegende Prüfung nicht intellektuell redlich durchführt.**

**Deshalb muss ein Steuerberater mit seinen Auftraggebern die Möglichkeit eines Einspruches gegen einen Steuerbescheid wegen möglicher Verfassungswidrigkeit des anzuwendenden Steuergesetzes in aller Regel nicht erörtern.**

b) Diese Regel kennt freilich **Ausnahmen**.

aa) Zu dieser gehört zunächst die Konstellation, dass ein Gericht der für das Steuerrecht zuständigen Finanzgerichtsbarkeit wegen Annahme der Verfassungswidrigkeit eine **Vorlage nach Art. 100 GG** an das BVerfG vorgenommen hat und **diese Vorlage in der dem Steuerberater zugänglichen Literatur veröffentlicht wurde** (BGH, Urt. v. 6.11.2008 – IX ZR 140/07, Rdnr. 15, juris).

Dies war hier nicht der Fall. Im Gegenteil hat der **BFH** sogar ausdrücklich (und zu einem Zeitpunkt, in dem das nachfolgend zitierte Urteil des BVerfG vom 17.7.2002 – 1 BvF 1/01 – längst ergangen war) **entschieden, dass der Ausschluss der eingetragenen Lebenspartnerschaft von der Zusammenveranlagung verfassungsgemäß ist** (BFH, Urt. v. 26.1.2006 – III R 51/05, Rdnr. 27 ff, juris).

Die dahinter stehende Wertung, dass der in Art. 6 Abs. 1 GG normierte besondere Schutz von Ehe und Familie eine weitgehende Besserstellung der Ehe gegenüber der eingetragenen Lebenspartnerschaft mindestens erlaubt, wurde im Übrigen auch von den obersten Bundesgerichten aller anderen Fachgerichtsbarkeiten geteilt (BVerwG, Urt. v. 26.1.2006 – 2 C 43/04, Rdnr. 14 ff; BAG, Urt. v. 20.10.2006 – 6 AZR 307/06, Rdnr. 36 ff; BSG, Urt. v. 13.12.2005 – B 4 RA 14/05R, Rdnr. 14 f; jew. juris).

bb) Eine **weitere Ausnahme** greift nicht schon, wenn in **Literatur, Presse und Politik eine Verfassungswidrigkeit der fraglichen Norm** erörtert wird.

Dies ist in zahlreichen Rechtsgebieten der Fall. Eine verfassungsrechtliche Prüfung weist deutliche Besonderheiten gegenüber der Subsumtion unter einfache Gesetze insbesondere dann auf, wenn es wie hier um die Anwendung von Grundrechten und deren Abwägung geht.

Methodisch kommt es hier sehr leicht dazu, bereits bei der Ermittlung des Aussagegehaltes der in Betracht kommenden Grundrechte, spätestens aber bei der Abwägung gegenläufiger Grundrechte, im Rahmen der Prüfung in die fraglichen Normen vorab das hinzulesen, was dann als Ergebnis der verfassungsrechtlichen Prüfung präsentiert wird.

Angehenden Juristen wird dies schon in ihrer universitären Ausbildung häufig schnell deutlich. **Mit Blick darauf lässt sich**

**im Bereich des Verfassungsrechts ein sehr viel weiteres Spektrum von Ergebnissen rechtlich begründen als in anderen Rechtsgebieten.**

Von der Möglichkeit, für unterschiedlichste Ansichten die Begründung in Anspruch zu nehmen, diese sei verfassungsrechtlich geboten und ein nach der eigenen rechtspolitischen Überzeugung unerwünschtes Gesetz sei verfassungswidrig, wird auch in Literatur, Presse und Politik reichlich Gebrauch gemacht.

**Wenn dies der Fall ist, gibt dies daher kaum jemals etwas her für die Prognose, das BVerfG werde das betreffende Gesetz tatsächlich als verfassungswidrig einordnen.**

cc) Für den Fall, dass die Frage einer eventuellen Verfassungswidrigkeit in den Medien mit genügend Intensität behandelt wird, mag man in Erwägung ziehen, dass ein Steuerberater selbst einen Blick einerseits in die ihm – aus seiner Berufstätigkeit vertrauten – Normen des Steuerrechts und andererseits in die von den Medien aufgeführten Regelungen des Grundgesetzes wirft.

**Eine solche eigene Prüfung dürfte selbst einem verfassungsrechtlich besonders engagierten Juristen den sicheren Eindruck vermitteln, dass Zweifel an der Vereinbarkeit mit der Verfassung nicht tragfähig waren, und damit erst recht einem Steuerberater ohne umfassende juristische Ausbildung.**

Dabei bedenkt die Kammer, dass gerade im Bereich des Verfassungsrechts, hier insbesondere der Grundrechte und nochmals gesteigert bei der Bewertung der verfassungsrechtlichen Grundlagen des Umganges mit homosexuellen Partnerschaften je nach persönlichem Erfahrungshintergrund und der jeweils eigenen Prägung vielfach sehr unterschiedliche Bewertungen als selbstverständlich erscheinen. Selbst die Rechtsprechung des BVerfG hat inzwischen stark abweichende Positionierungen zu homosexuellen Partnerschaften gefunden.

Diese Spannbreite reicht von der wiederholt von dem BVerfG ausgesprochenen Billigung einer strafrechtlichen Sanktionierung der homosexuellen Betätigung von Männern (*BVerfG, Urt. v. 18.11.1954 und 10.5.1957 – 1 BvR 550/52; Beschl. v. 2.10.1973 – 1 BvL 7/72*) über die Billigung der Einrichtung der eingetragenen Lebenspartnerschaft als eines Institutes, welches gesicherte rechtliche Rahmenbedingungen für homosexuelle Partnerschaften schaffen soll (*BVerfG, Urt. v. 17.7.2002 – 1 BvF 1/01, 1 BvF 2/01*), bis zu der von dem BVerfG zuletzt ausgesprochenen Verpflichtung des Gesetzgebers zur Förderung dieses Institutes in unterschiedlichem Umfang (*BVerfG, Beschl. v. 7.7.2009 – 1 BvR 1164/07; Beschl. v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07*).

**Alle diese Entscheidungen ergingen in einer Diktion, welche nicht erkennen ließ, dass das BVerfG irgendwelche Zweifel an der unbedingten Richtigkeit der dahinterstehenden Bewertungen hegte. Ebenfalls alle diese Entscheidungen ergingen in Auslegung derselben im Wesentlichen unveränderten**

Normen des Grundgesetzes, und alle diese Entscheidungen ergingen jeweils mit dem auf § 31 Abs. 1 BVerfGG gestützten Anspruch des BVerfG, dass nicht nur die Entscheidungsformel, sondern auch die tragenden Erwägungen der jeweiligen Entscheidungen die übrigen Verfassungsorgane auch für ihr zukünftiges Handeln binden.

**Wenn das BVerfG mit uneingeschränkter Selbstgewissheit extrem unterschiedliche Bewertungen für zweifelsfrei gehalten hat, darf erst recht ein im Verfassungsrecht nicht ausgebildeter Steuerberater sehr unterschiedliche Bewertungen für zweifelsfrei halten.**

Dabei geht es nicht darum, dass es selbstverständlich auch im Kreise der Steuerberater wie in jedem anderen beruflichen Umfeld auch schon immer Personen gegeben haben wird und weiter geben wird, welche die Einschätzung teilen, dass mindestens die jahrhundertelange staatliche Verfolgung homosexueller Betätigungen zu einer düsteren Tradition grober Verstöße gegen das heute in Art. 3 GG kodifizierte Gebot der Gleichbehandlung gehören. Es mag auch im Kreise der Steuerberater schon jahrzehntelang Personen gegeben haben, welche auch die steuerrechtliche Förderung der Ehe im Vergleich zu homosexuellen Partnerschaften als aus ihrer Sicht grob ungerecht und gleichheitswidrig empfunden haben werden.

Dies darf den Blick aber nicht darauf versperren, dass wie auch sonst in der Bevölkerung andere (und möglicherweise nicht wenige) Steuerberater die Förderung der Ehe und gerade nicht der eingetragenen Lebenspartnerschaft ebenso ohne jede innere Zweifel als offensichtlich zulässig und vielleicht sogar geboten eingeordnet haben werden. Diese Wertung mögen sie insbesondere auf die Ansicht gestützt haben, die Ehe als Keimzelle von Staat und Gesellschaft, insbesondere als zentraler Grundlage von deren Zukunft, müsse und dürfe stärker gefördert werden als auch gefestigte homosexuelle Partnerschaften, insbesondere um einen geschützten Raum für die Entscheidung der Ehepartner zu gemeinsamen Kindern und zu deren behüteter Erziehung zu schaffen.

Da das jeweilige Vorverständnis massiv einwirkt auf die Auslegung der hier einschlägigen Regelungen in Art. 6 Abs. 1 GG und Art. 3 Abs. 1 GG, braucht nicht zu wundern, dass gerade in diesem Bereich unterschiedliche Personen als Folge ihres jeweiligen Vorverständnisses sehr unterschiedliche Ergebnisse als zweifelsfrei richtig eingeordnet haben werden.

**Vor diesem Hintergrund hätte die Beklagte für den Fall, dass sie selbst den Versuch einer Prüfung unternommen hätte, ob eine eventuelle Verfassungsbeschwerde gegen die Beschränkung der Zusammenveranlagung nur auf die Ehe Aussicht auf Erfolg hatte, ohne weiteres die aus ihrer Sicht zweifelsfreie Überzeugung von etwa folgender Bewertung erlangen können:**

Wenn der Verfassungsgeber in Art. 6 Abs. 1 GG den „besonderen“ Schutz unter anderem der Ehe normiere, erlaube dies ohne weiteres, die Ehe auch steuerlich besserzustellen als etwa die eingetragene Lebenspartnerschaft. **Wenn die Ver-**

**fassung selbst eine Grundlage für eine Besserstellung normiere, scheide schon deshalb ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz offensichtlich aus.** Bei entsprechendem Vorverständnis konnte es im Übrigen ein Steuerberater ohnehin für offensichtlich halten, dass die Besserstellung der Ehe deshalb gerechtfertigt sei, weil sie typischerweise auf das Zeugen und Aufziehen von Kindern ausgerichtet sei.

Wie dargestellt, kommt es hierbei nicht darauf an, ob jeder Steuerberater auch mit jedem anderen Hintergrund zu dieser Bewertung kommen musste. Es geht auch nicht darum, dass diese Argumentation inzwischen vom BVerfG verworfen wurde. **Zentral ist, dass ein Steuerberater dies bereits objektiv nicht erkennen musste, sondern als Ergebnis eigener Prüfung ein gänzlich anderes Ergebnis als jenes des BVerfG als nach seinen Erkenntnismöglichkeiten (scheinbar) unzweifelhaft richtig einordnen durfte.** Dass diese Ansicht in Kreisen der Steuerberater durchaus verbreitet war, zeigt etwa die Wiedergabe der Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer in der Entscheidung des BVerfG vom 21.7.2010 (1 BvR 611/07, Rdnr. 70, juris).

Konnte ein Steuerberater nach den objektiven Anforderungen an seine Ausbildung und Qualifikation es als zweifelsfrei zulässig einordnen, dass die Zusammenveranlagung auf Ehepartner beschränkt ist, fehlt es unter diesem Gesichtspunkt bereits an einem objektiven Pflichtverstoß, wenn er nicht auf die Möglichkeit eines Einspruches hinwies.

dd) **Es bleibt zu prüfen, ob ein Steuerberater eine als zweifelsfrei eingeordnete Überzeugung, wie sie unter Buchstabe cc) skizziert wird, zwingend durch die Existenz der Judikate des BVerfG in den Jahren 2002 bis 2009 zumindest soweit als erschüttert ansehen musste, dass er es für ernstlich vertretbar hielt, das BVerfG werde die Beschränkung der Zusammenveranlagung auf Ehepartner als verfassungswidrig einordnen.**

Hierzu knüpft die Kammer an die Rechtsprechung des BGH an, eine **Ausnahme** davon, dass ein Steuerberater auf die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit dem Grundgesetz vertrauen darf, greife dann, **wenn das BVerfG in einer Senatsentscheidung in ähnlichem Zusammenhang eine Verfassungsfrage behandelt und dabei eine aussagekräftige Vorentscheidung auch für die verfassungsrechtliche Beurteilung des anhängigen Besteuerungsfalls getroffen hat** (BGH, Urt. v. 6.11.2008 – IX ZR 140/07, Rdnr. 14, juris).

Dabei teilt die Kammer folgende im Termin von dem Klägervertreter überzeugend dargelegte Bewertung: Sollte ein Steuerberater der Kenntnis einem der in Frage stehenden Judikate entnommen haben, dass das BVerfG eine Beschränkung der Zusammenveranlagung auf Ehepaare für verfassungswidrig hält, kommt es nicht darauf an, ob der Steuerberater oder wer auch immer diese Bewertung für unzutreffend hält. Dies gilt selbst dann, wenn man die fraglichen Judikate des BVerfG so einordnen würde, dass sich das Verfassungsgericht nicht auf eine verfassungsrechtliche Prüfung beschränkte, sondern eine politische Agenda übernommen habe. Deshalb kommt es nicht darauf an, ob das BVerfG mit den fraglichen Judikaten letzteres betrieben hat,

wie ihm gerade in Bezug auf seine in diesem Urteil erörterten Judikate inzwischen nicht selten vorgeworfen wird, insbesondere auch in der Begründung einer abweichenden Meinung innerhalb des Zweiten Senates des BVerfG zum Beschluss vom 7.5.2013 (BVerfG, Beschl. v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06, Rdnr. 137, juris).

**Gerade wenn ein Steuerberater bestimmte ihm bekannt gewordene Entscheidungen des BVerfG so einordnen sollte, musste er auf der Grundlage seiner Bewertung konsequenterweise damit rechnen, dass das BVerfG eine solche Agenda fortsetzen würde.**

Allerdings musste ein Steuerberater ohne **gewichtige Anhaltspunkte** mit dergleichen grundsätzlich nicht rechnen. Vielmehr durfte er sich grundsätzlich darauf verlassen, dass ein Richter des BVerfG über genügend Pflichtbewusstsein und Professionalität verfügt, nicht der Versuchung zu erliegen, selbst eine politische Agenda zu verfolgen.

Fraglich ist aber, ob ein Steuerberater auf der Grundlage der von ihm objektiv zu erwartenden Erkenntnismöglichkeiten noch rechtzeitig vor Bestandskraft der hier streitgegenständlichen Steuerbescheide aus der bis dahin ergangenen verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung entnehmen musste, das BVerfG werde die Beschränkung der Zusammenveranlagung auf Ehepartner als verfassungswidrig einordnen.

Dies nimmt die Kammer im Ergebnis nicht an. Dabei zieht die Kammer als verfassungsgerichtliche Entscheidungen, welche darauf zu überprüfen sind, ob sie der Beklagten Anlass geben mussten, ernstlich mit einer Verfassungswidrigkeit der Nichtöffnung der Zusammenveranlagung für eingetragene Lebenspartnerschaften zu rechnen, im Wesentlichen **zwei Entscheidungen des Ersten Senates des BVerfG in Betracht, nämlich das Urteil vom 17.7.2002 zur Verfassungsgemäßheit des Lebenspartnerschaftsgesetzes (1 BvF 1/01) und den Beschluss vom 7.7.2009 zur Hinterbliebenenversorgung gemäß § 38 der Satzung der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (1 BvR 1164/07).**

A) Zu dem **Urteil vom 17.7.2002** stellt sich die Frage, ob – bereits unterstellt, dass er diese Entscheidung überhaupt zur Kenntnis genommen hat – ein Steuerberater aus den Ausführungen zur Vereinbarkeit des Lebenspartnerschaftsgesetzes mit Art. 6 Absatz 1 GG (Rdnr. 77 ff, juris) einen Ansatz dazu entnehmen musste, dass das BVerfG die exklusive Anwendung der Zusammenveranlagung nur auf Ehepaare und nicht auf eingetragene Lebenspartnerschaften für verfassungswidrig halten dürfte.

Einen verfassungsrechtlich ernstlich tragfähigen Ansatz hierfür vermag die Kammer der Begründung der Entscheidung des BVerfG selbst auf der Grundlage der Kenntnisse eines auch im Verfassungsrecht ausgebildeten Volljuristen nicht zu entnehmen, erst recht nicht einen Ansatz, welcher sich einem Steuerberater hätte aufdrängen müssen.

Dabei gilt auch hier, dass so gut wie jede Entscheidung des BVerfG auf denkbar weit abweichende Bewertungen stößt.



Die Lektüre der die Entscheidung tragenden Begründung einerseits und der Begründung von abweichenden Meinungen nach § 30 Absatz 2 Satz 1 BVerfGG andererseits ergibt sogar nicht selten, dass auch innerhalb des jeweils befassten Senates des BVerfG ein Teil der Richter dieses Senates die Entscheidung der Mehrheit sprachlich deutlich als rechtlich unvertretbar einordnet. Auch zur Interpretation der Entscheidung des BVerfG vom 17.7.2002 wurden in der juristischen Diskussion einmal mehr die unterschiedlichsten Bewertungen (als selbstverständlich unzweifelhaft) vertreten. Entscheidend ist, ob man die fraglichen Aussagen der Entscheidung entnehmen musste. Das nimmt die Kammer eben nicht an.

**Das Urteil des BVerfG betonte, das Institut der Lebenspartnerschaft berühre und betreffe gar nicht die Ehe (besonders deutlich etwa Rdnr. 86), rückte also beide Institute argumentativ voneinander ab. Wenn dies so richtig ist, durfte ein das Urteil prüfender Steuerberater für gerade naheliegend halten, dass der Gesetzgeber frei ist, für beides eben nicht nur ähnliche, sondern auch unterschiedliche Regelungen zu treffen.**

Ein Steuerberater durfte auch überrascht davon sein, dass das BVerfG in einer späteren Entscheidung das Institut der eingetragenen Lebenspartnerschaft, das nach der Argumentation noch in der Entscheidung vom 17.7.2002 unabhängig von der Ehe zu sehen sein sollte, in späteren Entscheidungen stattdessen an sie herangerückt wurde.

**Das BVerfG führte in seinem Urteil vom 17.7.2002 weiter aus, der besondere Schutz der Ehe nach Art. 6 Absatz 1 GG gebiete es nicht, andere Lebensformen (und ersichtlich gemeint insbesondere die eingetragene Lebenspartnerschaft) gegenüber der Ehe zu benachteiligen (Rdnr. 98 f).**

**Dies ist gerade nicht dasselbe wie ein Gebot, die eingetragene Lebenspartnerschaft steuerlich (oder auf irgendeinem anderen Gebiet) genauso zu behandeln wie die Ehe. Für einen Steuerberater, der sich vor der Beratung eines Auftraggebers der Mühe einer Lektüre des zitierten Urteiles unterzog, durfte damit die Auslegung ausgesprochen naheliegen, dass der Gesetzgeber die eingetragene Lebenspartnerschaft zum Beispiel steuerrechtlich zwar genauso behandeln kann wie die Ehe, dies aber eben nicht muss. Diesen Schluss haben im Übrigen auch die Bundesgerichte sämtlicher Fachgerichtsbarkeiten in ihren oben zitierten Entscheidungen aus dem Urteil des BVerfG vom 17.7.2002 gezogen. Dann durfte auch ein Steuerberater diese Bewertung für unzweifelhaft richtig halten.**

B) Der **Beschluss vom 7.7.2009 (1 BvR 1164/07)** kann bereits zeitlich allenfalls für einen Teil der Steuerbescheide relevant sein, da die Einzelveranlagungsbescheide beider Kläger für 2004 und 2005 und des Klägers zu 2. für 2007 bereits bestandskräftig waren.

Immerhin für den Gegenstand der übrigen Steuerbescheide bleibt zu prüfen, ob ein Steuerberater auf der Grundlage der von ihm objektiv zur Verfügung stehenden Erkenntnismöglichkeiten nach der Existenz dieser Entscheidung den Schluss ziehen müsste, es liege nahe, dass das BVerfG die Beschrän-

kung der Zusammenveranlagung auf die Ehe beanstanden werde. Auch dies nimmt die Kammer im Ergebnis nicht an.

**Dabei geht die Kammer allerdings – noch ganz anders als bezüglich der Entscheidung vom 17.7.2002 – davon aus, dass ein auch im Verfassungsrecht ausgebildeter Volljurist bei einer aufmerksamen und sorgfältigen Lektüre der Begründung durchaus tragfähige Anhaltspunkte dafür hätte entnehmen können, dass das BVerfG möglicherweise auch die Beschränkung der Zusammenveranlagung auf Ehepartner als verfassungswidrig einordnen würde.**

Unter Buchstabe B Ziffer I.3 Buchstabe b bb) (Rdnr. 99 bis 122 in der Wiedergabe bei Juris) finden sich Ausführungen, aus denen sich ergibt, dass der in Art. 6 Abs. 1 GG normierte besondere Schutz von Ehe und Familie nach Auffassung des BVerfG keine umfassende Besserstellung der Partner einer Ehe insbesondere gegenüber eingetragenen Lebenspartnern rechtfertige, sondern der Gleichheitssatz aus Art. 3 Absatz 1 GG eine für den jeweiligen Regelungsgegenstand separat erforderliche Prüfung erfordere, ob gerade für diesen Regelungsgegenstand eine unterschiedliche Behandlung rechtfertige. Die dabei in erheblicher Länge vorgenommenen Ausführungen hierzu lassen dann erkennen, dass das BVerfG bezüglich der damals streitgegenständlichen Regelungen für die Hinterbliebenenversorgung im öffentlichen Dienst keinen Unterschied in der Förderungsbedürftigkeit von Partner einer Ehe einerseits und einer eingetragenen Ehepartnerschaft erkannt hat.

Der sich daraus ergebende skeptische Blick des BVerfG auf die Besonderheiten der Ehe ließ bei aufmerksamer Lektüre Schlüsse zu auf ein jedenfalls von der Mehrheit der Richter des Ersten Senates des BVerfG ihrer Auslegung des Art. 6 Abs. 1 GG und des Art. 3 Abs. 1 GG zu Grunde gelegtes Vorverständnis (vgl. Ziffer I.2 Buchstabe b bb der Entscheidungsgründe des Urteiles der Kammer), dass es für möglich und sogar wahrscheinlich erscheinen ließ, dass das BVerfG möglicherweise auch die steuerliche Förderung der Ehe, nicht aber der eingetragenen Lebenspartnerschaft als verfassungswidrig einordnen würde.

**Vorliegend geht es indes nicht darum, ob ein auch im Verfassungsrecht ausgebildeter Volljurist bei sorgsamer Lektüre dem Beschluss vom 7.7.2009 diese Aussage entnehmen konnte und vielleicht sogar musste. Es geht darum, ob ein Steuerberater mit ganz anderer Ausbildung und Ausrichtung überhaupt auf diesen Beschluss aufmerksam werden und ihm dann die fraglichen Aussagen entnehmen musste.**

**Die Kammer hält hierzu bereits nicht für selbstverständlich, dass ein Steuerberater überhaupt auf die Entscheidung aufmerksam werden musste.**

Gegenstand des Beschlusses des BVerfG vom 7.7.2009 war, ob § 38 der Satzung der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder und die dort geregelte Hinterbliebenenversorgung auf verfassungsrechtliche Bedenken stößt. Man mag hierzu als Vergleich den Weg wählen, in denen Richter sich über neuere Entwicklungen in der Rechtsprechung informie-

ren. Hierzu halten eine Reihe von Zeitschriften Übersichten vor, welche auch ein Richter dergestalt durchzusehen pflegt, ob sie eine Thematik betreffen, welche eine nähere Lektüre der Einzelentscheidung lohnt, wobei auch die begrenzten zeitlichen Ressourcen eines Richters zu einer Lektüre nur eines kleinen Teiles von Entscheidungen des BVerfG führen.

**Unterstellt, ein Steuerberater nahm auf ähnliche Weise eine Durchsicht vor, lag es nicht unbedingt auf der Hand, dass er gerade eine Entscheidung des BVerfG zur Satzung der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder und der dort geregelten Hinterbliebenenversorgung als für seine eigene Arbeit wichtig wahrnahm.** Nach der Bewertung der Kammer kommt schon eher in Betracht, dass der Beschluss des BVerfG vom 7.7.2009 die Aufmerksamkeit eines Steuerberaters fand über Verweisungen in seiner eigenen Fachliteratur. Selbst in dem von den Klägern zitierten **Aufsatz** eines anderen Steuerberaters in dem Ende November 2009 erschienen **47. Heft der Zeitschrift DStR** wird der Beschluss des BVerfG erstmals auf der zweiten Seite zitiert.

Unterstellt man dennoch, dass ein sich ordnungsgemäß informierender Steuerberater zwingend auf die Entscheidung hätte stoßen müssen, stellt sich weiter die Frage, ob er auf der Grundlage einer seiner Ausbildung entsprechenden Lektüre und auf der Grundlage des von ihm vernünftigerweise zur Verfügung stehenden Zeiteinsatzes die oben dargestellten einem Volljuristen bei intensiver Lektüre möglichen Schlussfolgerungen hätte ziehen müssen.

Hierzu ist zunächst zu bedenken, dass der Beschluss des BVerfG die diesem Gericht eigene Länge hat, sich etwa in der Zitierung bei Juris auf 127 Rdnr. erstreckt. Die auch in dieser Entscheidung verwirklichten Besonderheiten der Diktion erleichtern dabei schon aus der Perspektive von Berufsrichtern nicht eben die Lektüre der Entscheidung. Tragfähige Ausführungen finden sich dabei erst ab Rdnr. 100.

Auch dort finden sich wiederum auch Sätze, welche bei nicht ganz intensiver Lektüre zu dem Schluss führen könnten, das BVerfG halte mit Blick auf die in Art. 6 Absatz 1 GG angelegte besondere Förderung der Ehe auch ihre weitgehende Bevorzugung für zulässig, etwa zu Beginn von Rdnr. 102. Soweit das dort verwendete Wort „grundsätzlich“ verwendet wird, ist für die hier relevante Lektüre durch einen Steuerberater zu bedenken, dass dieser Begriff in der juristischen Diktion eine völlig andere Bedeutung hat als nach dem allgemeinen Sprachverständnis, und dass ein Steuerberater eben kein Jurist ist.

Danach folgen lange Ausführungen des BVerfG, welche jedenfalls bei nicht ganz sorgfältiger Lektüre durch einen mit der besonderen Diktion und Rechtsprechung des BVerfG vertrauten Juristen leicht dergestalt eingeordnet werden könnten, die dort gezogenen Wertungen stützten sich jeweils auf Besonderheiten der betrieblichen Altersversorgung.

**Im Ergebnis geht die Kammer nicht davon aus, dass zu den objektiven Berufspflichten eines Steuerberaters gehörte, die fragliche Entscheidung nicht nur überhaupt aufzufinden, son-**

**dern die alles andere als leicht lesbare Entscheidung noch mit so viel Zeitaufwand, Sorgfalt und vor allem juristischer Expertise aufzubereiten, dass er ihr die oben dargestellten Aussagen entnehmen musste.**

Insoweit musste ein Steuerberater nach der Bewertung der Kammer nicht in der Lage sein, der filigranen Argumentationstechnik des BVerfG zu folgen, der es erst gelingt, den in Art. 6 Abs. 1 GG angelegten besonderen Schutz insbesondere der Ehe dergestalt auszudeuten, dass es verfassungsrechtlich verbindlich sein solle, das Institut der eingetragenen Lebenspartnerschaft überhaupt in irgend einem Bereich gleichermaßen zu fördern. Erst recht musste nach der Bewertung der Kammer auch die Existenz des Beschlusses des BVerfG vom 7.7.2009 nicht dazu führen, dass ein Steuerberater es gelang, die Entscheidung vom 7.5.2013 als möglich vorherzusehen.

Die Kammer weist zu dieser lediglich ergänzend darauf hin, dass dieser Beschluss vom 7.5.2013 sogar von einem Teil des entscheidenden Senates des BVerfG als unvertretbar eingeordnet wurden. In einer dem Beschluss vom 7.5.2013 nach § 30 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG angeschlossenen abweichenden Meinung wurden die tatsächlichen Annahmen, auf welche die den Beschluss tragende Begründung sich stützte, sogar als nicht nur falsch eingeordnet, sondern gar als „konstruiert“ (BVerfG, *Beschl. v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06, Rdnr. 137, juris, mit eingehender vorstehender Begründung*).

C) Ein weiterer **Beschluss des BVerfG vom 21.7.2010 (1 BvR 611/07 zum Erbschaftssteuer- und Schenkungssteuerrecht)** ist schon zeitlich für alle Steuerjahre bis 2008 irrelevant. Bei Ergehen dieses Beschlusses war nämlich für die Jahre bis 2008 mindestens der Steuerbescheid für einen der Kläger bereits bestandskräftig, und eine Zusammenveranlagung konnte schon deshalb nicht mehr herbeigeführt werden.

Immerhin für die Besteuerung der Einkünfte der Kläger für das Jahr 2009 bleibt zu prüfen, ob ein Steuerberater auf der Grundlage der von ihm objektiv zur Verfügung stehenden Erkenntnismöglichkeiten nach der Existenz dieser Entscheidung den Schluss ziehen müsste, es liege nahe, dass das BVerfG die Beschränkung der Zusammenveranlagung auf die Ehe beanstanden werde. Auch dies nimmt die Kammer im Ergebnis nicht an.

**Zwar handelt es sich bei dem zitierten Beschluss immerhin erstmals um eine Entscheidung, welche Steuerrecht und damit eine einem Steuerberater vertraute Materie zum Gegenstand hat.**

**Auch die bezeichnete Entscheidung weist aber wiederum eine Länge (120 Rdnr.) und Diktion auf, welche sie insbesondere für einen juristischen Laien nahezu unverständlich macht.**

Unterzog sich ein Steuerberater dennoch der Mühe, einen Nachvollzug zu versuchen, so stieß er auf eine Argumentation des BVerfG, welche an die jeweilige Zweckrichtung ganz bestimmter steuerrechtlicher Institute anknüpfte. Dabei führte das BVerfG zu besonderen Eigenheiten des persönlichen Freibetrages nach § 16 ErbStG (Rdnr. 88 ff), zum Versor-

gungsfreibetrag nach § 17 ErbStG (Rdnr. 107 ff und den unterschiedlichen Steuerklassen von Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern (Rdnr. 110 ff) aus, jeweils dergestalt, dass sich das BVerfG mit Besonderheiten gerade dieser Materien auseinandersetzte.

Ein Steuerberater darf solche Ausführungen so verstehen, dass es dem BVerfG tatsächlich um die Besonderheiten dieser besonderen Normen ging. **Ein Steuerberater musste den zitierten Ausführungen nicht entnehmen, dass das BVerfG die sehr viel schlichtere Ansicht vertrat, steuerrechtlich müsse die eingetragene Lebenspartnerschaft insgesamt behandelt werden wie eine Ehe.** Ein Steuerberater durfte vielmehr schon deshalb davon ausgehen, dass das BVerfG eben auf die umfangreich dargelegten Besonderheiten abstellte, da er diese voluminöse Darstellung für komplett entbehrlich und sogar irreführend halten durfte, wenn es nach Auffassung des BVerfG auf die in erheblicher Länge behandelten Besonderheiten gar nicht ankam, sondern stattdessen allgemein die Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft wie Ehepartner zu behandeln sein sollten.

D) Inzwischen sind noch mehrere weitere Entscheidungen des BVerfG ergangen, in denen dieses zu zusätzlichen Regelungsbereichen eine gegen Art. 3 Absatz 1 GG verstoßende Ungleichbehandlung von eingetragenen Lebenspartnerschaften im Vergleich zu Ehepaaren angenommen hat (*Beschl. v. 19.6.2012 – 2 BvR 1397/09, zum Familienzuschlag; Urt. v. 19.2.2013 – 1 BvL 1/11, zur Sukzessivadoption*). Diese sind indes jeweils zu einem Zeitpunkt ergangen, zu dem die Beklagte schon vom Zeitablauf für die Beratung der Kläger aus diesen Entscheidungen keine Erkenntnisse hätte ziehen können. Aus ihnen konnte die Beklagte daher schon zeitlich nicht die Erkenntnis gewinnen, das BVerfG werde auch nur möglicherweise die Beschränkung der Zusammenveranlagung auf die Ehe als verfassungswidrig einordnen.

**Im Ergebnis musste die Beklagte als Steuerberaterin damit nach der Bewertung der Kammer vor dem Beschluss des BVerfG vom 7.5.2013 nicht besser wissen als der Gesetzgeber, die Bundesregierung, die Minderheit der entscheidenden Richter des BVerfG und bis Ende 2006 auch sämtliche Bundesgerichte der Fachgerichtsbarkeiten, welche bis dahin eine Besserstellung der Ehe als unzweifelhaft zulässig einordneten.**

Die Beklagte hat damit nach der Bewertung der Kammer bereits nicht gegen objektive Berufspflichten verstoßen, wenn sie die Kläger nicht auf die Möglichkeit hinwies, gegen die Steuerbescheide Einspruch einzulegen.

Auf eventuelle subjektive entschuldigende Umstände im Sinne des § 280 Abs. 1 Satz 2 BGB kommt es damit nicht einmal an.

II.

1. Die Entscheidung über die Kosten folgt aus § 91 Abs. 1 ZPO.

2. Der Ausspruch zur Vollstreckbarkeit stützt sich auf § 709 Sätze 1 und 2 ZPO. (...) ■

## Steuerberaterhaftung

- Differenzhypothese
- Normativer Schadensbegriff  
(LG Koblenz, Urt. v. 21.1.2015 – 15 O 248/14)

### Leitsatz (d. Red.):

Die bei der Schadenbetrachtung anzustellende Differenzhypothese kann sich verbieten und im Wege des normativen Schadensbegriffs zu korrigieren sein. Ein solcher Fall liegt vor, wenn die von einem Verein vorgelegte steuerliche Alternativgestaltung dazu geführt hätte, dass der Verein hätte aufgelöst werden müssen und seine Existenz verloren hätte. ■

### Zum Sachverhalt:

Der Kläger ist ein (ehemals) gemeinnütziger Verein, der 1994 mit dem Ziel gegründet wurde, ein Heim zur Pflege von pflegebedürftigen Menschen in K. zu betreiben. Der Heimbetrieb nahm 1994 unter der Bezeichnung T.haus mit zunächst 13 Betten seine Arbeit auf und wurde später auf 27 Betten erweitert.

Anfang 2007 bot sich dem Verein die Möglichkeit einer erneuten Erweiterung. Wirtschaftlich wurde eine solche Erweiterung im Rahmen einer langfristigen Liquiditätsplanung angestrebt. Hintergrund war der Umstand, dass der operative Betrieb eine finanzielle Unterdeckung aufwies, die mit Spenden und Zuweisungen nicht gedeckt werden konnte. Eine Erweiterung des Betriebes schien daher aus betriebswirtschaftlichen Gründen angeraten. Wegen des mit der Erweiterung der Bettenzahl einhergehenden größeren Haftungsrisikos beauftragte der Kläger die beklagte Steuerberatungsgesellschaft mit der steuerlichen Erarbeitung eines entsprechenden Konzepts.

Die Beklagte empfahl schließlich die Gründung einer GmbH als Trägerin des Pflegeheims.

Mit Vereinbarung vom 31.10.2007 zwischen dem Kläger und der neu gegründeten T.haus GmbH übertrug der Kläger seinen Geschäftsbetrieb auf die T.haus GmbH, die mit Wirkung vom 1.11.2007 den Heimbetrieb übernahm. Das Bankguthaben des Vereins wurde auf die GmbH übertragen.

Mit Vereinbarung vom 23.12.2007 kamen der Kläger und die GmbH überein, dass der Kläger auf eine Forderung in Höhe von 329.191,42 EUR aufgrund der Überschuldung der GmbH verzichtet, gebunden an eine Besserungszusage der GmbH für den Fall, dass deren Eigenkapital eine Größenordnung von 200.000 EUR erreiche.

In der Folge gewährte das FA für die Jahre 2006 bis 2008 dem Kläger keine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG. Der steuerlich günstige Status der Gemeinnützigkeit wurde dem Kläger insgesamt aberkannt, weil die satzungsmäßige Tätigkeit des Klägers mit der Einstellung des Pflegebetriebs zum 1.11.2007 geendet hatte.

Zudem erkannte das FA dem Kläger auch rückwirkend für die Vergangenheit die Gemeinnützigkeit mit der Begründung ab, dass mit der zum 1.11.2007 erfolgten Übertragung des Vermögens auf die GmbH gegen das Gebot der Selbstlosigkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 und 3 AO verstoßen worden sei. Der Geldforderung stehe keine adäquate Gegenleistung gegenüber.

Insgesamt sieht sich der Kläger aufgrund der daraufhin ergangenen Steuerbescheide, die noch nicht bestandskräftig sind, Steuernachforderungen nebst Zinsen und Solidaritätszuschlag in Höhe von gegenwärtig 163.307 EUR ausgesetzt.

Die Gewährung eines Erlasses hat das FA K. mit Schreiben vom 12.6.2013 – bisher ebenfalls nicht bestandskräftig – abgelehnt.

Die Rechtmäßigkeit der Aberkennung der Gemeinnützigkeit durch das FA infolge der im Jahr 2007 erfolgten Umstrukturierung und Übertragung ist zwischen den Parteien unstrittig.

Der Kläger trägt vor:

Die Erhaltung der Gemeinnützigkeit einerseits sei den für ihn handelnden Personen ebenso wichtig gewesen wie eine weitgehende Haftungsbeschränkung. Zur Gewährleistung beider Gesichtspunkte habe die Beklagte ein Konzept erarbeiten sollen. Die Aberkennung der Gemeinnützigkeit ab 2007 gehe auf den Vertrag vom 31.10.2007 zurück, soweit der Kläger damit die Geschäftsführung und die wirtschaftliche Trägerschaft auf die GmbH übertragen habe, während die Aberkennung für den Zeitraum davor auf der Übertragung des Geldvermögens auf die GmbH beruhe in Verbindung mit der Verichtsvereinbarung vom 23.12.2007. An der Erstellung beider Vereinbarungen habe die Beklagte mitgewirkt.

Die Beklagte habe fehlerhaft dem Kläger die Rolle eines bloßen Fördervereins unter Übertragung seines Vermögens auf die GmbH empfohlen und fehlerhaft auch nicht von der Übertragung des Vermögens auf die GmbH abgeraten. Die Einbuchung des auf die Betreibergesellschaft übertragenen Vereinsvermögens als Darlehensforderung des Klägers sei ebenfalls fehlerhaft gewesen, da sie erkennbar im Widerspruch zu der Vereinbarung vom 31.10.2007 stehe, wonach man die Übertragung der Rücklagen wenigstens noch als Gegenleistung für die Übernahme der Betriebsverpflichtung hätte ansehen können. Auch der Rat zur Abgabe der Verzichtserklärung vom 23.12.2007 sei fehlerhaft gewesen, da das FA hierin die endgültige Aufgabe des gemeinnützigkeitsrechtlich verstrickten Vermögens sah.

Die Beklagte habe ihn nicht über die Gefahren der Umgestaltung aufgeklärt, gegebenenfalls hätte er dann von einer Umgestaltung abgesehen und versucht, das Spendenaufkommen zu erhöhen, unter Fortführung des Betriebs eine geordnete Auflösung des Vereins betrieben und verbleibendes Vereinsvermögen den satzungsgemäßen Zwecken zugeführt.

Sein Schaden bestehe nun in der grundsätzlichen Steuerpflicht seiner Tätigkeit, aufgrund derer er sich erheblichen Steuerforderungen seitens des FA ausgesetzt sehe.

(Anträge: ...)

Die Beklagte trägt vor:

Die Klageanträge seien zu weit gefasst und unpräzise, steuerliche Nebenleistungen seien nicht erstattungsfähig.

Der Kläger sei unaufhaltsam einer Einstellung des Betriebs oder einer Insolvenz entgegengesteuert. Die notwendige und gewollte Weiterentwicklung des T.hauses sei unter dem Dach eines gemeinnützigen Vereins nicht möglich gewesen.

Die Verzichtserklärung sei ohne ihre Beteiligung erfolgt.

Ihr Beratungsverhalten sei nicht kausal für einen Schadeneintritt, da es für den Kläger bei den gesteckten Zielen keine Alternativgestaltung gegeben habe. Es bestehe keine Gestaltungsmöglichkeit dergestalt, dass die entstandene Steuerschuld hätte vermieden werden können unter gleichzeitiger Übertragung der Tätigkeit auf eine GmbH oder einer anderweitigen Haftungsbeschränkung. Eine Fortführung des bestehenden Betriebs in der bis dahin praktizierten Art und Weise habe wegen der monatlichen Unterdeckung der laufenden Kosten des Heimbetriebs und des Spendenrückgangs unweigerlich in die Insolvenz geführt. Eine Zurückbehaltung des Geldvermögens sei ebenfalls nicht möglich gewesen, da die insoweit für den Verein und die GmbH handelnden Personen den defizitären Geschäftsbetrieb des Klägers ohne diese Liquiditätsrücklage nicht hätten übernehmen wollen.

Die Selbstauflösung habe keine Alternative dargestellt, da insbesondere die freien Rücklagen dann nicht mehr dem Pflegebetrieb zur Verfügung gestanden hätten. Das sei aber gerade eines der Ziele des Klägers gewesen. (...) ■

#### Aus den Gründen:

Die Klage ist zulässig aber unbegründet.

Der Kläger hat ein Feststellungsinteresse, da die Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind und eine endgültige Ermittlung der Höhe der Steuerschuld derzeit nicht möglich ist.

Der Kläger hat gegen die Beklagte aber keinen Anspruch auf Feststellung und/oder Freistellung aus den §§ 280 Abs. 1, 675 BGB.

Dabei kann offen bleiben, ob und welche vertragliche Pflicht die Beklagte gegebenenfalls im Rahmen des bestehenden Steuerberatermandats im Einzelnen verletzt hat. Denn dem Kläger ist jedenfalls durch das Verhalten der Beklagten **kein kausaler Schaden** entstanden.

Unter dem Gesichtspunkt, dass vorrangiges Anliegen der maßgeblich für den Kläger handelnden Personen der Umstand war, dass der Pflegebetrieb des (erweiterten) T.hauses



aufrecht erhalten und fortgesetzt werden sollte, ist vorliegend die **Vermutung des beratungskonformen Verhaltens** des Klägers widerlegt, sodass es für einen Anspruch des Klägers gegen die Beklagte zum einen an der erforderlichen Kausalität fehlt.

**Es bestand nämlich keine rechtliche Gestaltungsmöglichkeit, mit der die beiden Ziele des Klägers, Erhaltung der Gemeinnützigkeit einerseits und Haftungsreduzierung andererseits, hätten erreicht werden können.** Der Kläger hat auch selbst keine Alternative aufgezeigt. Bei Fortführung des Betriebs in der bestehenden Vereinsform wäre der Kläger zwangsweise illiquide geworden und hätte aufgelöst oder über eine Insolvenz abgewickelt werden müssen.

Jedenfalls ist nicht dargelegt, wie der Kläger seine Vermögenssituation verbessern und die monatliche Unterdeckung hätte kompensieren können. Auch bei einer frühzeitigen und umfassenden Beratung durch die Beklagte konnte der Kläger sein Ziel der Sicherung des Betriebs des Pflegehauses bei gleichzeitiger Haftungsbegrenzung nur durch die tatsächlich gewählte Gestaltungsform, realisieren. Da überragendes Anliegen des Vereins der Fortbestand des T.hauses war, hätte er sich auf jeden Fall für die rechtliche Gestaltung entschieden, die tatsächlich gewählt wurde. Denn allein hierdurch konnte der Pflegebetrieb erweitert und so aufrechterhalten werden sowie das Vereinsvermögen dem Pflegebetrieb zur Verfügung gestellt werden. Nur dieses Vermögen setzte die GmbH in die Lage, den Betrieb bis zur Rentabilität zu vergrößern.

Einem Anspruch des Klägers steht auch entgegen, dass diesem durch das Beratungsverhalten der Beklagten kein Schaden entstanden ist.

Die Klägerseite hat in der mündlichen Verhandlung vom 21.1.2015 zwar zutreffend nochmals darauf hingewiesen, dass sich die Situation aufgrund der aktuellen Sachlage insofern für den Kläger wirtschaftlich schlechter darstellt, als nunmehr einerseits zwangsläufig seine Auflösung droht verbunden mit der bestehenden Steuerschuld und dass im Fall der unterlassenen Umstrukturierung aufgrund der Beratung durch die Beklagte lediglich die Auflösung hätte stattfinden müssen, ohne dass die nun bestehende Steuerschuld eingetreten wäre.

Aus Sicht der Kammer **verbietet sich** aber im vorliegenden Fall aufgrund der besonderen Umstände eine rein an den Grundsätzen der **Differenzhypothese** orientierte Schadenermittlung **ausgehend von dem Grundgedanken, dass jedenfalls in beiden Fällen der rechtlichen Gestaltung die Existenz des Vereins aufgrund der Vermögenslage beendet worden wäre. Weil aber gerade die von der Beklagten vorgeschlagene rechtliche Gestaltung dazu geeignet war, den eigentlichen Zweck des Vereins, nämlich den Betrieb des Pflegehauses T. fortzusetzen und damit das eigentliche Vereinsanliegen fortzuführen, das auch dessen ursprüngliche Gemeinnützigkeit begründete, ist im Wege des so genannten normativen Schadenbegriffs die reine differenzhypothetische Betrachtung des Klägers zu korrigieren.**

Der Kläger räumt selbst ein, dass über einen längeren Zeitraum mehrere Konzepte besprochen und abgewogen wurden, wobei die Beklagte in ihren Kurzgutachten vom 2.3. und 16.4.2007 die Abwicklung des Klägers und die Einstellung der Betriebstätigkeit empfohlen hatte.

Diesem Vorschlag haben sich die Verantwortlichen des Klägers aber dann nicht angeschlossen und damit verdeutlicht, dass die Abwicklung des Klägers von ihnen nicht gewünscht war. Wenn die Beklagte zu diesem Zeitpunkt auf die Gefahr des Verlustes der Gemeinnützigkeit bei dem später realisierten Modell hingewiesen hätte, dann hätte sich der Verein für die Auflösung entscheiden müssen. In diesem Fall hätte seine Existenz geendet.

Soweit der Kläger in diesem Zusammenhang darauf verweist, dass er sich im Falle einer rechtzeitigen und angemessenen Aufklärung über die steuerliche Sach- und Rechtslage durch die Beklagte für eine geordnete Abwicklung hätte entscheiden und so das verbleibende Vereinsvermögen dem satzungsmäßig bestimmten Zweck hätte zuführen können, führt dies unter normativen Gesichtspunkten zu keiner abweichenden Bewertung. Denn durch die von der Beklagten empfohlene Gestaltung kam das Vereinsvermögen gerade dem eigentlichen Zweck des Vereins, nämlich dem Betrieb des Pflegeheims, zu Gute, sodass der Kläger hierdurch keine Einbuße erlitten hat.

Da in der Hauptsache kein Anspruch besteht, scheidet auch ein Anspruch hinsichtlich der Nebenforderungen aus. (...) ■

## Versicherungsschutz

- Wirtschaftsprüfer
  - Treuhandkommanditist
  - Gesellschaftsrechtlicher Schadenersatzanspruch
  - Unternehmerische Tätigkeit
  - Rechtsmissbräuchliche Deckungsklage
- (LG München I, Urt. v. 12.7.2013 – 3 O 28931/11)

### Leitsatz (d. Red.):

Der gegen einen als Gründungskommanditist eines Fonds tätigen Wirtschaftsprüfer geltend gemachte gesellschaftsrechtliche Schadenersatzanspruch fällt nicht unter der Versicherung der Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung. Solche Schadenersatzansprüche beruhen auf einer nichtversicherten unternehmerischen Tätigkeit außerhalb des Pflichtenkreises eines Wirtschaftsprüfers. ■

### Zum Sachverhalt:

Die Klagepartei zeichnete am 13.9.1996 eine Beitritts-erklärung zur Deutsche Beamten Vorsorge Immobilien Holding AG & Co. Deutschland Fonds KG mit einer Einlage von 50.000 DM zuzüglich eines Agios von 5 %.

Die Beteiligung erfolgte mittelbar über die Beklagte zu 1), welche damals als Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft firmierte. Die Beitrittserklärung enthält ein Angebot zum Abschluss des im Prospekt abgedruckten Treuhandvertrages sowie den Auftrag und die Vollmacht an die Beklagte zu 1), den Beitritt zur Fondsgesellschaft zu bewirken.

In § 3 des Gesellschaftsvertrages sind die Gesellschafter genannt. Neben dem persönlich haftenden Gesellschafter sowie der Direktkommanditistin wird hier die Beklagte zu 1) genannt. § 3 Ziff. 5 Gesellschaftsvertrag sieht vor, dass die Kommanditisten berechtigt sind, ihren Kapitalanteil zu erhöhen.

§ 7 Gesellschaftsvertrag regelt die Stellung der treuhänderisch beteiligten Gesellschafter.

„1. Der Treuhandkommanditist erwirbt, hält und verwaltet die Gesellschaftsbeteiligungen treuhänderisch für die Treugeber, mit denen er Treuhandverträge geschlossen hat. Der Treuhandkommanditist wird seine Gesellschaftsrechte im Interesse der Treugeber ausüben. Er wird dabei den Weisungen der Treugeber Folge leisten.

2. Im Innenverhältnis der Gesellschafter untereinander werden die Treugeber, für die der Treuhandkommanditist die Gesellschaftsbeteiligungen treuhänderisch hält, wie unmittelbar beteiligte Gesellschafter behandelt. Dies gilt insbesondere für die Beteiligung am Gesellschaftsvermögen, am Geschäftsergebnis, an einem Auseinandersetzungsguthaben, einem Liquidationserlös sowie für die Ausübung mitglied-schaftlicher Rechte.“

Die Rechte und Pflichten der Treuhänderin werden im Treuhandvertrag umfassend geregelt. Neben der Bewirkung des Gesellschaftsbeitritts und der Wahrnehmung der gesellschaftlichen Rechte durch die Treuhänderin ist diese zum Abschluss einer etwaigen Finanzierung der Beteiligung beauftragt und bevollmächtigt.

Zweck der Gesellschaft ist gemäß § 2 Gesellschaftsvertrag der Erwerb bzw. die Errichtung, der Betrieb, die Verwertung, die Verwaltung und die Vermietung von Wohn- und Gewerbeflächen. Die Gesellschaft kann zur Erreichung dieses Zweckes auch Beteiligungen an anderen Gesellschaften erwerben. Dementsprechend investierte die Fondsgesellschaft ausweislich des Prospektes in verschiedene Immobilien, welche in der Anlage zum Prospekt beschrieben sind. Nach dem Investitionsplan des Prospektes sollte von der Gesamtinvestition in Höhe von 87.975.000 DM ein Betrag in Höhe von 30.272.000 DM in die Liquiditätsrücklage der Gesellschaft fließen. Diese Liquiditätsrücklage wurde zu einem erheblichen Teil in Inhaberschuldverschreibungen der C&H Bank AG angelegt.

Zu einem nicht näher bezeichneten Zeitpunkt hielt der Vorstandsvorsitzende der Fondsinitiatorin K. T. eine Aktienmehrheit an der C&H Bank AG. Zugleich hat die C&H Bank AG als Sicherheit für die Inhaberschuldverschreibungen Darlehens-

ansprüche zur Sicherheit an die Fondsgesellschaft abgetreten. Bei diesen Darlehensansprüchen handelte es sich zumindest teilweise um Darlehen, mit welchen die C&H Bank AG Anlegerbeteiligungen finanzierte.

Die Beklagten zu 2) bis 5), vertreten durch die Versicherungsstelle W1., sind Versicherer der Beklagten zu 1) gemäß Versicherungsschein Nr. 51613, vom 23.8.1988 mit Nachträgen Nr. 1 bis 4. Es gelten die Allgemeinen Bedingungen für die Vermögensschadenhaftpflichtversicherung von Angehörigen der wirtschaftsprüfenden sowie wirtschafts- und steuerberatenden Berufe und die Risikobeschreibung zur Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer.

Über das Vermögen der Beklagten zu 1) wurde mit Beschluss vom 12.10.2010 das Insolvenzverfahren eröffnet und Insolvenzverwalterin P. bestellt. Der Kläger meldete eine Gesamtforderung in Höhe von 83.898,32 EUR inklusive Zinsen und Kosten der Forderungsanmeldung zur Tabelle an. Die Insolvenzverwalterin widersprach der Forderung. Mit Beschluss des AG München vom 3.1.2012 wurde das Insolvenzverfahren eingestellt. Am 26.6.2012 erfolgte die Löschung der Beklagten zu 1) wegen Vermögenslosigkeit im Handelsregister.

Mit Beschluss vom 3.7.2012 wurde das Verfahren im Hinblick auf die Beklagte zu 1) gemäß § 246 ZPO ausgesetzt.

Die Klagepartei ist der Ansicht, die Beklagten zu 2) bis 5) hätten als Versicherer der Beklagten zu 1) Deckungsschutz zu gewähren.

Die Beklagte zu 1) habe ihre Pflichten als Treuhänderin zur Aufklärung über die Beteiligung verletzt. Die Aufklärung sei weder durch den Prospekt, den der Kläger nicht erhalten habe und der im Übrigen unzureichend sei, noch durch mündliche Angaben des Vermittlers erfolgt. Insbesondere sei keine Aufklärung über die kapitalmäßigen und personellen Verflechtungen im Zusammenhang mit der Anlage der Liquiditätsrücklage in Inhaberschuldverschreibungen der C&H Bank sowie mit dem Finanzierungsmodell der Anlegerbeteiligungen durch die C&H Bank erfolgt. Diese Pflichtverletzungen seien kausal für die Anlageentscheidung des Klägers und damit für den eingetretenen Schaden. An Schaden seien der Klagepartei dadurch die von ihr geleisteten Zahlungen (Einlage und Agio, Kosten der Finanzierung) in Höhe von 83.114,70 EUR sowie zuzüglich die Kosten der Forderungsanmeldung entstanden.

Bei der Ausübung der Treuhandtätigkeit handele es sich um eine Tätigkeit, die sie in ihrer Funktion als Wirtschaftsprüferin ausgeübt habe. Damit sei die Tätigkeit von dem versicherten Risiko einer Berufshaftpflicht für Wirtschaftsprüfer, wie sie mit den Beklagten zu 2) bis 5) zum Zeitpunkt der Zeichnung bestand, erfasst. Die Beklagten zu 2) bis 5) seien daher aus diesem Versicherungsverhältnis zur Deckung verpflichtet. Ein Rechtsschutzbedürfnis für das vorweggenommene Deckungsverfahren ergebe sich aus den Grundsätzen, die die Rechtsprechung aus dem Gesichtspunkt der Sozialbindung des

Versicherungsverhältnisses gerade für die Situation abgeleitet habe, dass die Versicherungsnehmerin insolvent ist.

Die Klagepartei wendet sich gegen den Einwand der Beklagten zu 2) bis 5), die Beklagte zu 1) habe durch ihren Geschäftsführer, den Streithelfer P., die streitgegenständlichen Pflichtverletzungen wissentlich begangen. Sie macht geltend, aus dem Klagevortrag ergebe sich lediglich eine fahrlässige Pflichtverletzung.

Die Klage richtete sich zunächst gegen Rechtsanwältin P. als Insolvenzverwalterin über das Vermögen der Beklagten zu 1). Darin begehrte die Klagepartei u.a. die Feststellung ihrer Schadenersatzforderungen zur Tabelle. Nach Einstellung des Insolvenzverfahrens beantragte die Klagepartei mit Schriftsatz vom 28.2.2012, „das Rubrum der Klageschrift vom 21.12.2011 dahingehend umzustellen“, dass sich die Klage nunmehr gegen die B. Treuhandverwaltungs GmbH i.L. richtete und änderte die Klage in eine Zahlungs- und Feststellungsklage ab.

Mit Schriftsatz vom 7.9.2012 beantragte die Klagepartei, „das Rubrum der Klageschrift dahingehend zu ändern“, dass sich die Klage nunmehr gegen die jetzigen Beklagten zu 2) bis 5) richten sollte.

Mit Schriftsatz vom 18.9.2012 trat der Nebenintervenient P. dem Rechtsstreit auf Seiten der Beklagten zu 2) bis 5) bei.

(Anträge: ...)

Die Beklagten berufen sich darauf, eine mögliche Haftung der Beklagten zu 1) beruhe auf dem Umstand, dass sie als Gründungskommanditistin Vertragspartnerin des jeweiligen Anlegers geworden sei. Die Tätigkeit als Gründungsgesellschafterin einer Publikums KG gehöre nicht zu der Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers und sei nicht von der Berufshaftpflichtversicherung umfasst. Weiter berufen sich die Beklagten auf den Ausschluss gemäß § 4 Nr. 4 und Nummer 6 der allgemeinen Versicherungsbedingungen.

Insbesondere machen die Beklagten geltend, Versicherungsschutz bestehe nicht, da die Versicherungsnehmerin in der Person ihres Geschäftsführers wissentlich gehandelt habe. Der Geschäftsführer P. habe sowohl die Angaben im Prospekt gekannt, als auch Kenntnis von den Einzelheiten der Geschäftsbeziehungen der Fondsgesellschaft mit der C&H Bank AG gehabt, schließlich seien die Finanzierungen der Beteiligungen über die Treuhandkommanditistin abgewickelt worden. Auch der Umstand, dass K. T. als Vorstandsvorsitzender der Fondsiniciatorin auch Eigentümer der C&H Bank AG war, sei ihm bekannt gewesen. Er habe folglich positive Kenntnis davon gehabt, dass der Prospekt die Anleger nicht wahrheitsgemäß, sorgfältig und vollständig über alle Umstände aufgeklärt hat, die für ihre Entscheidung über die angebotene Beteiligung von wesentlicher Bedeutung waren. Weiter habe der Geschäftsführer P. durch die Vielzahl unterschiedlicher Aktivitäten auch gegen die dem Beruf des Wirtschaftsprüfers immanente Neutralitätspflicht verstoßen. ■

#### Aus den Gründen:

Die Klage gegen die Beklagte zu 1) ist zurückgenommen.

Die Klage gegen die Beklagten zu 2) bis 5) ist unbegründet, so dass die Entscheidung über ihre Zulässigkeit dahinstehen kann.

I. Es ist fraglich, ob die Klage gegen die Beklagten zu 2) bis 5) zulässig ist und die Klagepartei das erforderliche Rechtsschutzinteresse für die vorweggenommene Deckungsklage hat.

Ein solches **Feststellungsinteresse** im Sinne von § 256 Abs. 1 ZPO besteht, wenn wegen **Untätigkeit des Versicherungsnehmers** oder, wie hier, wegen dessen **Insolvenz**, die Gefahr besteht, dass dem Haftpflichtgläubiger der Deckungsanspruch als Befriedigungsobjekt verloren geht. Hergeleitet wird das rechtliche Interesse an alsbaldiger Feststellung des Deckungsschutzes aus dem Gesichtspunkt der Sozialbindung der Haftpflichtversicherung (vgl. BGH, Urt. v. 15.11.2000 – IV ZR 223/99, NJW-RR 2001, 316; KG Berlin, Urt. v. 17.1.2006 – 6 U 275/04, VersR 2007, 349).

Jedoch ist vorliegend zu berücksichtigen, dass die Klagepartei ihre Klage gegen die Beklagte zu 1) mit Schriftsatz vom 7.9.2012 zurückgenommen hatte, verbunden mit einer neuen Klageerhebung gegen die ehemals vier Nebenintervenientinnen, nunmehr Beklagten zu 2) bis 5).

Dies ergibt sich durch Auslegung dieses Schriftsatzes. Dort führt die Klagepartei aus, dass grundsätzlich zunächst ein Haftpflichtprozess und erst nach dessen Abschluss ein Deckungsprozess gegen die hinter dem ursprünglichen Schuldner stehende Haftpflichtversicherung zu führen sei. Ausnahmsweise bestehe vor der Klärung der Haftpflichtfrage ein rechtliches Interesse an einer Feststellungsklage gegen den Versicherer. Sodann kommt die Klagepartei zu folgendem Schluss:

„Die Klägerseite kann daher – entgegen dem sonstigen Trennungsprinzip – den späteren Deckungsprozess vorwegnehmen und ihre hiesige Klage nach Löschung der Beklagten aus dem Handelsregister statt gegen die Beklagte nunmehr unmittelbar gegen die Haftpflichtversicherung – hier die Nebenintervenientinnen richten“. Sie führt weiter aus: „Die hiesige Haftpflichtversicherung = Versicherungsstelle W. verweigert gegenüber der Beklagten ihre Eintrittspflicht. Eine Klageumstellung ist folglich nach der vorgenannten Rechtsprechung des BGH zulässig. Insofern beantragen wir, das Rubrum der Klageschrift dahingehend zu ändern, dass sich die Klage nunmehr gegen die

1. A. Versicherungs AG (Nebenintervenientin zu 1)
2. ... Versicherungs AG (= Nebenintervenientin zu 2)
3. ... Versicherungs AG (Nebenintervenientin zu 3)
4. ... Allgemeine Versicherung AG (Nebenintervenientin zu 4),

vertreten durch die Versicherungsstelle für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen ... richten soll“.

Diese vorgenannten Ausführungen sind allein dahingehend auslegungsfähig, dass anstelle der bisherigen Beklagten, der Beklagten zu 1), sich die Klage gegen die nunmehrigen Beklagten zu 2) bis 5) richten soll. Dem steht nicht entgegen, dass die Klagepartei eine Rubrumsänderung beantragte. Denn auch bei dem Parteiwechsel von der Insolvenzverwalterin P. auf die Beklagte zu 1) beantragte die Klagepartei eine Rubrumsänderung (Schriftsatz v. 28.2.2012), obwohl zweifellos die Beklagte zu 1) anstelle der Insolvenzverwalterin P. in den Rechtsstreit eintreten sollte.

Eine andere Beurteilung folgt nicht daraus, dass die Klagepartei in den nachfolgenden Anträgen in den Anträgen Ziff. 1 und 2 weiterhin die Verurteilung der Beklagten (Anm. Singular) begehrt und nur hilfsweise die Verurteilung der Nebenintervenientinnen. Denn die Formulierungen stimmen nicht mit dem übrigen Vortrag überein.

Da die Klagerücknahme als Prozesshandlung nicht widerrufen werden kann, dringt die Klagepartei mit ihren späteren Erklärungen, es handele sich um eine Klageerweiterung bzw. der Rechtstreite werde im Hinblick auf die Beklagte zu 1) für erledigt erklärt, nicht durch.

Damit offenbarte sie, dass sie ihre behaupteten Ansprüche auf Schadenersatz gegen die Beklagte zu 1) und damit gegen den versicherten Schädiger nicht mehr geltend macht. Die Geltendmachung von Haftpflichtansprüchen gegen den Versicherungsnehmer ist jedoch Voraussetzung für die Verpflichtung der Versicherung und damit der Beklagten zu 2) bis 5) Deckung zu gewähren. Ohne die Geltendmachung von Haftpflichtansprüchen besteht daher auch kein Rechtsschutzinteresse im Deckungsprozess.

II. Die Klage ist unbegründet.

Die Klagepartei hat keinen aus dem Versicherungsvertrag mit der Beklagten zu 1) abgeleiteten Anspruch auf Feststellung der Deckungsverpflichtung gegen die Beklagten zu 2) bis 5).

1. Bei dem durch die Pflichtverletzung durch die Versicherungsnehmerin verursachten Schaden handelt es sich nicht um ein durch die Beklagten zu 2) bis 5) **versichertes Risiko**.

a) Zum Zeitpunkt des Beitritts der Klagepartei bestand zwischen der P. Treuhand GmbH und den Beklagten zu 2) bis 5), vertreten durch die Versicherungsstelle W1., eine **Haftpflichtversicherung für Vermögensschäden aus der Berufstätigkeit**. Der Umfang des Versicherungsschutzes wird durch die Risikobeschreibung zur **Vermögensschadenhaftpflichtversicherung für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer** beschrieben. Danach umfasst der Versicherungsschutz die Erledigung der beruflichen Aufgaben eines Wirtschaftsprüfers oder vereidigten Buchprüfers gemäß §§ 2, 43 Abs. 4 Ziff. 1 und 4, 129 WPO. In I. Ziff. 4. wird die treuhänderische Verwaltung, zum Beispiel die Tätigkeit als gesetzlicher und rechtsgeschäftlicher Treuhänder, aufgeführt.

Bei der **treuhänderischen Verwaltung von Gesellschaftsanteilen** handelt es sich zunächst um eine Tätigkeit, die vom

**Berufsbild des Wirtschaftsprüfers** umfasst ist. So führt § 2 Abs. 3 Nr. 3 WPO in der Fassung vom 15.7.1994 ausdrücklich die treuhänderische Verwaltung, wie sie auch in den Versicherungsbedingungen genannt ist, auf. Allgemein gilt im Rahmen der Berufsträgerhaftung für Wirtschaftsprüfer, Steuerberater oder Rechtsanwälte, dass die Tätigkeit des jeweiligen Berufsträgers, der als solcher nach außen aufgetreten ist, insgesamt der jeweiligen Berufsträgerhaftung unterfällt, auch wenn sie nicht dem Kernbereich der Tätigkeit des Berufsträgers unterfällt und auch von den Angehörigen anderer Berufsgruppen ausgeübt werden könnte. So unterfällt eine steuerberatende Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers der Wirtschaftsprüferhaftung und nicht etwa den abweichenden Regeln der Steuerberaterhaftung (vgl. BGH, Urt. v. 6.11.1980 – VII ZR 237/79, BGHZ 78, 335).

b) Nicht vom Versicherungsschutz erfasst sind dagegen **unternehmerische Tätigkeiten** der Versicherungsnehmerin. Eine solche unternehmerische Tätigkeit ist die Funktion einer Gründungskommanditistin im Rahmen einer Publikums KG. Die spezifischen Aufklärungspflichten, die eine **Gründungskommanditistin** gegenüber beitretenden Anlegern treffen, sind daher nicht von einer etwaigen Deckungspflicht der Beklagten aus der Berufshaftpflichtversicherung umfasst. Jedenfalls wenn die mittelbaren Kommanditisten im Gesellschaftsvertrag den Direktkommanditisten weitgehend gleichgestellt sind, resultieren Aufklärungspflichten über das Anlageobjekt, welche die Rechtsprechung bei der Publikums-Gesellschaft für den Kreis der Gründungsgesellschafter entwickelt hat, aus dem Gesellschaftsverhältnis.

In den einschlägigen Entscheidungen des BGH zur Haftung einer Treuhandkommanditistin gegenüber beitretenden Anlegern zu einer Publikums-KG wird meist nicht klar zwischen der **Haftung als Treuhänderin** und der **Haftung als Gründungskommanditistin** unterschieden.

Einleitend zur Haftungsfrage wird vielmehr unscharf darauf abgestellt, dass die jeweilige Haftungsschuldnerin sowohl Treuhandkommanditistin als auch Gründungsgesellschafterin ist (vgl. BGH, Urt. v. 24.5.1982 – VIII ZR 181, 81, BGHZ 84, 141, 143 ff.; BGH, Urt. v. 1.6.1994 – VIII ZR 36/93, BGHZ 126, 166, 169 ff.; BGH, Urt. v. 17.12.2009 – III ZR 62/08; BGH, Urt. v. 15.7.2010 – III ZR 322/08).

Die Analyse der für den Haftungsprozess behaupteten und hier zu unterstellenden Pflichtverletzungen ergibt jedoch, dass es sich um Pflichten handelt, die primär aus der **gesellschaftsrechtlichen Sonderbeziehung** resultieren. Zwar haben die Anleger mit ihrer Beitrittserklärung ausdrücklich einen Treuhandvertrag und nicht einen Gesellschaftsvertrag abgeschlossen. Dieser enthält jedoch den Auftrag und die Vollmacht an die Treuhänderin, den Beitritt als Gesellschafter zu bewirken.

In § 3 des Gesellschaftsvertrages und in den folgenden Einzelbestimmungen werden die Treugeber den Direktgesellschaftern gleich gestellt. **Für den Anleger stellt sich die Zeichnung des Treuhandvertrages daher zugleich und im Schwerpunkt als Beitritt zur Gesellschaft dar.** Bei dieser vertraglichen



Konstellation ist zwingende Voraussetzung, dass die Treuhänderin zugleich Treuhandkommanditistin und damit Gesellschafterin der Fondsgesellschaft ist.

Dies gilt für alle denkbaren Konstellationen, etwa dass die Treuhänderin bereits Gründungsgesellschafterin ist, dass sie die Kommanditistenstellung im Wege der Sonderrechtsnachfolge von den Gründungsgesellschaftern erworben hat oder dass ihr Beitritt mit der Aufnahme des ersten Treugebers wirksam wird. Stets setzt das Modell der mittelbaren Beteiligung an einer Publikums KG voraus, dass die Treuhänderin selbst gesellschaftsrechtlich beteiligt ist.

Aus dem weiteren Gesichtspunkt, dass haftungsrechtliche Sonderbeziehungen nach der Rechtsprechung des BGH trotz lediglich mittelbarer Beteiligung auch zu den übrigen (Gründungs-)Gesellschaftern bestehen, lässt sich ableiten, dass die **Aufklärungspflichten in erster Linie aus dem Gesellschaftsverhältnis** resultieren. Denn jedenfalls dann, wenn die Treugeber im Gesellschaftsvertrag Direktkommanditisten weitgehend gleichgestellt sind, sind die Gründungsgesellschafter wie die Treuhandkommanditistin aus dem Gesellschaftsvertrag dem beitretenen mittelbaren Kommanditisten gegenüber zur Aufklärung über alle für das Anlagemodell wesentlichen Umstände verpflichtet (vgl. BGH, Urt. v. 23.4.2012 – II ZR 211/09, NJW-RR 2012, 937; BGH, Urt. v. 11.10.2011 – II ZR 242/09, WM 2011, 2327).

Folgerichtig hat der BGH in der Entscheidung vom 14.5.2012 – II ZR 69/12, NJW-RR 2012, 1316, betont, dass in einem gegen die Beklagte zu 1) gerichteten Verfahren dieser Schadenersatz nicht aus einem Vertragsverhältnis zwischen dieser und dem Anleger wegen einer Verletzung der Pflichten aus dem Treuhandvertrag, sondern wegen unzureichender Aufklärung als Gründungsgesellschafterin im Zusammenhang mit dem Beitritt resultiert.

**Dementsprechend hat der BGH die berufsspezifischen Verjährungsvorschriften für Wirtschaftsprüfer auf diese Konstellation nicht angewendet.** Weiter verdeutlicht wird die Annahme, dass der Haftungsgrund aus der gesellschaftsrechtlichen Sonderbeziehung resultiert, in der Entscheidung des BGH vom 7.7.2003 – II ZR 18/01, NJW-RR 2003, 1351:

Die Klage hatte drei geschlossene Immobilienfonds zum Gegenstand und richtete sich unter anderem gegen die Treuhänderin. Diese war nur in einer der drei Fondsgesellschaften als Treuhandkommanditistin eingesetzt und dementsprechend als Gesellschafterin beteiligt. Nur für diese Konstellation hat der BGH eine Haftung wegen Aufklärungspflichtverletzung über den Beteiligungsgegenstand bejaht, in der Situation eines Treuhandvertrages ohne gesellschaftliche Beteiligung der Treuhänderin, hat er dies abgelehnt.

**Der Haftungsgrund kann daher nicht von der gesellschaftsrechtlichen Funktion getrennt werden.** Zwar sind durchaus Pflichtverletzungen aus dem Treuhandverhältnis, etwa bei Verletzung der im Treuhandvertrag geregelten weiteren Aufgaben der Treuhänderin bei der Bewirkung des Beitritts, der Verwaltung der Beteiligung oder dem Abschluss einer

Finanzierung denkbar, die von den Beklagten versichert sind. Die Haftungsansprüche, die der streitgegenständlichen vorweggenommenen Deckungsklage zugrunde liegen, beruhen jedoch auf der **Stellung der Versicherungsnehmerin als Kommanditistin und damit auf nichtversicherter unternehmerischer Tätigkeit außerhalb des beruflichen Pflichtenkreises eines Wirtschaftsprüfers**, so dass die hierauf gestützte vorweggenommene Deckungsklage keinen Erfolg hat.

2. Überdies ist zu beachten, dass die **Deckungsklage** selbst, soweit Pflichten aus dem Treuhandvertrag verletzt wären, jedenfalls wegen **Rechtsmissbräuchlichkeit** unbegründet wäre.

Denn im Haftungsprozess würde offensichtlich die Verjährung gemäß § 51a WPO a. F. durchgreifen, so dass der Haftungsprozess keinerlei Aussicht auf Erfolg hätte. Die Beklagten 2) bis 5) haben bereits im Deckungsprozess deutlich gemacht, dass, soweit Pflichten aus dem Treuhandvertrag betroffen sind, jedenfalls § 51a WPO a.F. eingreift. Daher steht bereits a priori fest, dass die Klagepartei mit einer Haftungsklage scheitern wird.

Somit erweist sich die Deckungsklage als – rechtsmissbräuchliche – nutzlose Rechtsausübung. (...) ■

## GI Literaturhinweise

### Steuerberatungsgesetz

Dieser Standardkommentar ist insbesondere für Steuerberater bestimmt, die sich über berufliche Rechte und Pflichten oder auch die Entwicklung im Berufsrecht unterrichten möchten.

Die Neuauflage berücksichtigt die vielfältigen Ergänzungen, die das Berufsrecht seit Erscheinen der 6. Auflage erfahren hat. Die wichtigsten Änderungen des Steuerberatungsgesetzes sind erfolgt durch:

- das Gesetz zur Einführung einer Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung sowie das Kroatienanpassungsgesetz. Beide Gesetze enthalten Regelungen zur Berufshaftung und erweitern das Bußgeldverfahren wg. unbefugter Hilfeleistung in Steuersachen
- das Gesetz zur Verbesserung der Feststellung und Anerkennung im Ausland erworbener Berufsqualifikationen fasst die Anforderungen für eine Anerkennung der Berufsqualifikationen von Bewerbern aus Mitgliedsstaaten der EU genauer
- das Gesetz zur Änderung des Prozesskostenhilfe- und Beratungshilferechts führt die Pflicht zur Übernahme der Beratungshilfe auch für Steuerberater ein

In die Durchführungsverordnung wurden neue Regelungen zur Prüfungszulassung von Steuerberatern aus EU-Mitgliedsstaaten, zu den Aufbewahrungsfristen und zu den Partnerschaftsgesellschaften aufgenommen.

Ferner ist die grundlegende Novellierung der Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer enthalten.

Daneben ist die umfangreiche Rechtsprechung aufgearbeitet worden, schwerpunktmäßig zu den Regelungsbereichen der gewerblichen Tätigkeit mit der seit dem 8. StBerÄndG bestehenden Ausnahmeregelung, zum Syndikussteuerberater und die durch die EU-Dienstleistungsrichtlinie neu zu beurteilende Werbung.

**Beck'sche Steuerkommentare – Günter Koslowski/Dr. Horst Gehre, Steuerberatungsgesetz, Verlag C.H.BECK, 7. Auflage 2015, XVII, 500 Seiten, in Leinen 99 €, ISBN 978-3-406-67940-7**

#### Die Selbstanzeige im Strafverfahren

Durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung sind mit Wirkung ab 1.1.2015 die Voraussetzungen, unter denen bei Steuerhinterziehung eine steuerbefreiende Selbstanzeige möglich ist, weiter verschärft worden. Die strafbefreiende Selbstanzeige ist ein sehr komplexer Vorgang, neben Steuernachzahlungen und Hinterziehungszinsen können auch Geldstrafen bzw. Freiheitsstrafen drohen. Zur Vermeidung haftungsrechtlicher Risiken muss der steuerliche Berater sehr genau über diese Rechtslage informiert sein.

Passend zur Änderung der Gesetzeslage erscheint nun die 2. Auflage des Buches von J.R. Müller, Die Selbstanzeige im Strafverfahren. Neben den Berichtigungstatbeständen werden die Aulöser von strafrechtlichen Ermittlungen und die Beratungserwägungen zur Erstattung einer Selbstanzeige behandelt. In einem ausführlichen Kapitel wird detailliert auf die Berichtigung nach § 371 Abs. 1–3 AO eingegangen.

Dieses Praktikerhandbuch zur umfassenden Selbstanzeigeberatung richtet sich insbesondere an Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, steuerberatende Anwälte und Strafverteidiger.

**J.R. Müller, Die Selbstanzeige im Strafverfahren, Praxis – Beratung – Gestaltung. Von RA, FA Strafrecht und FA Steuerrecht Jürgen R. Müller, 2. Auflage 2015, 469 Seiten, DIN A5, brosch. 49,80 €, ISBN 978-3-504-16564-2**

#### Der Haftpflichtprozess

Der „Geigel“ ist seit Jahrzehnten das Standardwerk zum Haftpflichtrecht. Die Kombination von prozessualen und materiell-rechtlichen Aspekten macht dieses Buch für den Praktiker wertvoll.

Die Neuauflage bringt das Werk auf den aktuellen Stand in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur.

Exemplarisch sind zu nennen:

- mit dem neuen Patientenrechtegesetz und zahlreichen neuen Entscheidungen des BGH zur Arzthaftung
- die neue Rechtsprechung des BGH zum (fehlenden) Mitverschulden beim Nichttragen eines Fahrradhelms
- die Fortentwicklung der Grundsätze des BGH zur 130 %-Grenze beim Verhältnis Reparaturkosten/Wiederbeschaffungsaufwand
- die Verjährung des Regressanspruchs und der Regress wegen Hartz IV-Leistungen
- die Neufassung der §§ 31a, 31b BGB (Haftung von Organmitgliedern/Vereinsmitgliedern) sowie
- die aktuellen Entwicklungen in Rechtsprechung und Literatur zur aktuellen Thematik der Verwertbarkeit von selbstgefilmten Videoaufnahmen während eines Unfalls (sog. Dash-Cams),
- die geänderte Fassung der EuGVVO im europäischen Haftpflichtprozess.

Der Band wendet sich an Rechtsanwälte, Haftpflichtversicherungen.

**Geigel, Der Haftpflichtprozess, Verlag C.H.BECK, 27., völlig neu bearbeitete Auflage 2015, XLIII, 1996 Seiten, in Leinen 149 €, ISBN 978-3-406-66606-3**

## GI Literatur-Ecke

**Breitkreuz:** Die Haftung des Betreuers nach gescheiterter freiwilliger Krankenversicherung – wie normativ darf ein Schaden sein, *Sgb 2015*, 316

**Fischer:** Die Rechtsprechung des BGH zur Rechtsberaterhaftung in den Jahren 2013 bis 2014, *VersR 2015*, 521

**Gaier/Wolf/Göcken:** Anwaltliches Berufsrecht, *WM 2015*, 952

**Hippeli:** Rechtsanwaltschaft bei treuhänderischer Geldanlage im Rahmen eines Einlagegeschäfts ohne KWG-Erlaubnis, *jurisPR-HaGesR 5/2015 Anm.* 6

**Jüdt:** Vergleichsreue vs. Anwaltschaftung, *FuR 2015*, 193

**Theiselmann/Verhoeven:** „Krisenmandat“ und Haftung des Steuerberaters in der insolvenznahen Beratung, *GmbH-StB 2015*, 142

**Therstappen:** Haftung des Anwalts für Fehler des Gerichts?, *AnwBl 2015*, 520

**Wittmann:** Zur Verteilung der Darlegungs- und Beweislast in Bezug auf den Ausschlussgrund der Wissenslichen Pflichtverletzung, *EWiR 2015*, 187

# Musterknabe



Wurm/Wagner/Zartmann **Das Rechts-formularbuch** Koordiniert von RA Dr. Bertolt Götte und Notar Dr. Christoph Dorsel. Bearbeitet von 25 hervorragenden Autoren aus der Beratungspraxis. 17., neu bearbeitete Auflage 2015, rd. 2.500 Seiten Lexikonformat, gbd., inkl. CD, 159,- €. Erscheint im September. ISBN 978-3-504-07023-6

Wenn Anwälte und Notare Gestaltungsaufgaben lösen, greifen sie zum Rechtsformularbuch. Da gerade das weit über den Inhalt eines herkömmlichen Formularbuchs hinausgeht. Weil herausragende Praktiker Ihnen auch die nötigen Kenntnisse für den optimalen Einsatz der Muster vermitteln.

Das heißt: über 1.000 Muster und Formulare – auch auf CD –, die das gesamte materielle Zivilrecht abdecken. Mit einführnden Erläuterungen, vielen Beispielen, Praxistipps und Checklisten. Mit steuerlichen Hinweisen und Anmerkungen zum Kostenrecht. Rundum auf neuestem Stand. Wie etwa zum Thema Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung und allen aktuellen Mietrechtsänderungen – um nur zwei Beispiele zu nennen. Kurzum: ein renommiertes Werk, das von Auflage zu Auflage den modernen Bedürfnissen seiner Nutzer weiter angepasst wird.

Das Rechtsformularbuch. Jetzt Probe lesen und den Musterknaben gleich bestellen bei [www.otto-schmidt.de/rfb17](http://www.otto-schmidt.de/rfb17)

**ottoschmidt**

Jetzt die neueste  
Ausgabe lesen!  
[www.hdi.de/giservice](http://www.hdi.de/giservice)



# ILFT

## BEIM BERATEN GUT BERATEN ZU SEIN.

Unsere Versicherungs- und  
Vorsorgeprodukte für Anwälte,  
Steuerberater und Wirtschaftsprüfer.



Als einer der erfahrensten Vermögens-  
schaden-Haftpflichtversicherer setzt HDI  
Maßstäbe bei der Entwicklung passender  
Versicherungslösungen.

[www.hdi.de/freieberufe](http://www.hdi.de/freieberufe)

**HDI**  
Das ist Versicherung.

### Service-Fax

**(0511) 645 111 3661**

Bitte senden Sie Ihre Anfragen zu folgenden Themen an die oben stehende Fax-Nummer: Adressänderungen · Nachbestellung von einzelnen GI-Heften · Anforderung einzelner GI-Urteile (bitte Jahrgang und Seitenzahl angeben).

### Worauf Sie sich verlassen können:

HDI steht für umfassende Versicherungs- und Vorsorgeleistungen, abgestimmt auf die Bedürfnisse unserer Kunden aus Industrie, mittelständischen Unternehmen, den Freien Berufen und Privathaushalten.

Was uns auszeichnet, sind zukunftsorientierte, effiziente Produktkonzepte mit einem guten Preis-Leistungs-Verhältnis sowie ein exzellenter Service. Die HDI Versicherung AG bietet ein breites Leistungsspektrum, das alle Bereiche der Sach-, Unfall- und Kraftfahrtversicherung abdeckt: Es reicht von unserem innovativen Compact-Versicherungsschutz für Firmen über unsere leistungsfähigen Berufshaftpflichtversicherungen für die Freien Berufe bis hin zu anspruchsvollen Lösungen für den Privathaushalt.

HDI gehört zum Talanx-Konzern, der nach Beitragseinnahmen drittgrößten deutschen Versicherungsgruppe.

## Impressum

GI Informationen für wirtschaftsprüfende,  
rechts- und steuerberatende Berufe · ISSN 2199-5478

### Herausgeber

HDI Versicherung AG, Nicole Gustiné, Produktmarketing Sach  
HDI-Platz 1, 30659 Hannover, Fax: (0511) 645 111 3661  
E-Mail: [nicole.gustine@hdi.de](mailto:nicole.gustine@hdi.de)

### Redaktion

Dr. Jürgen Gräfe, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht  
Fachanwalt für Versicherungsrecht  
Rafael Meixner, Rechtsanwalt, HDI-Gerling (verantwortlich für den Inhalt)

### Erscheinungsweise

6-mal im Jahr, jeweils am 10. des Monats

### Verlag

Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln

### Abonnementservice

Fax: (0511) 645 111 3661

### Layout und Satz

Type Connection, Lechenicher Str. 29, 50374 Erftstadt

### Druck

rewi druckhaus, Reiner Winters GmbH, Wiesenstr. 11, 57537 Wissen

Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Postfach 511026, 50946 Köln  
Postvertriebsstück G 31191, Entgelt bezahlt