

Rechtsprechung

>>> Pflicht des Steuerberaters zur Belehrung seines Mandanten in bezug auf seine eigene Haftung und die hierfür geltenden Verjährungsvorschriften

StBerG §68 Amtliche Leitsätze:

1. Ein Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter ist in gleicher Weise wie ein Rechtsanwalt verpflichtet, seinen Mandanten auf die Möglichkeit seiner eigenen Haftung hinzuweisen und über die hierfür geltenden Verjährungsvorschriften zu belehren.

2. Zur Frage, wann der Lauf der Verjährungsfrist nach § 68 StBerG beginnt, wenn der Steuerberater in der von ihm gefertigten Steuererklärung das Einkommen seines Mandanten zu hoch angibt, das Finanzamt die Steuer entsprechend der Steuererklärung festsetzt und erst eine Betriebs-(bzw. Außen-)prüfung zur Herabsetzung der Steuerschuld führt.

BGH Urt. v. 20.1.1982 – IV a ZR 314/80

(OLG Hamburg)

Zum Sachverhalt:

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

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

In die Steuererklärung für das Jahr 1968 setzte der Kläger als Einkünfte die Ausschüttungen einer der Konzerngesellschaften, der Firma E. Werbe- und Marketing GmbH, in Höhe von DM 28 000,- ein. Diese Ausschüttung war bereits als Beteiligungsertrag in das Betriebsergebnis der Firma H. Wilhelm S. (Alleininhaber: der Kläger) eingegangen, das der Beklagte ebenfalls ungekürzt in die Einkommensteuererklärung übernahm. Das Finanzamt erkannte den Fehler nicht und setzte die Steuer entsprechend der Einkommensteuererklärung vorläufig fest. Für das Jahr 1968 führte das noch nicht zu steuerlichen Nachteilen, da die vom Beklagten deklarierten Einkünfte mit Verlusten verrechnet werden konnten. Bei der Steuererklärung für das Jahr 1969 konnten die Eheleute S. jedoch wegen des dem Beklagten unterlaufenen Fehlers nur einen geringeren Verlustvortrag geltend machen, als er sich bei richtiger Abgabe der Steuererklärung ergeben hätte. Dadurch entstand für den Kläger und seine Ehefrau eine Steuermehrbelastung von DM 15 285,20. Dieser Betrag wurde am 10.7.1971 bezahlt.

Bei der Anfertigung der Steuererklärung für das Jahr 1973 setzte der Beklagte unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Gewinnanteil aus der Firma Wilhelm S. oHG mit DM 1 690 539,- und Einkünfte aus der Firma Agrarproduktion und Vermögensverwaltung H. Wilhelm S. in Höhe von DM 915 243,50 ein. Er übersah dabei, daß in dem Betriebsergebnis der letztgenannten Firma der Gewinnanteil aus der Firma H. Wilhelm S. oHG in Höhe von DM 1 690 539,- bereits berücksichtigt war. Auch diesen Fehler erkannte das Finanzamt nicht. Die Einkommensteuer für das Jahr 1970 wurde infolgedessen auf einen Betrag festgesetzt, der die tatsächlich geschuldete Steuer um DM 900 491,79 überstieg. Die Steuer wurde am 1.9.1973 bezahlt.

ZIP 1982, 452

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

Der Kläger behauptet, ihm seien durch die später zurückerstatteten Zahlungen an das Finanzamt Zinsbelastungen entstanden und Gewinne entgangen, wodurch ihm insgesamt ein Schaden von DM 453 218,48 entstanden sei. Einen Teilbetrag von DM 161 054,30 hat der Kläger an

die Firma H. Wilhelm S. GmbH & Co. KG abgetreten. Diese hat ihn gegen den Beklagten in dem Rechtsstreit 10 530/77 des Landgerichts Hamburg geltend gemacht; die Klage ist wegen Verjährung abgewiesen worden. Den Restbetrag von DM 347 640,55 verlangt der Kläger im vorliegenden Rechtsstreit.

Der Beklagte macht dem Kläger zum Vorwurf, er, der Kläger, habe die Beteiligungsverhältnisse in seinen Konzernen so verwickelt gestaltet, daß sich selbst ein Wirtschaftsprüfer darin nicht mehr habe zurechtfinden können. Im übrigen erhebt der Beklagte die Einrede der Verjährung. Das Landgericht hat die Klage abgewiesen. Das Berufungsgericht hat die Berufung des Klägers als unbegründet zurückgewiesen. Die Revision hatte Erfolg und führte zur Aufhebung des Berufungsurteils und zur Zurückverweisung.

Aus den Gründen:

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

1. Die Verjährung aus § 68 StBerG beginnt mit der Entstehung des Anspruchs; eine Kenntnis des Berechtigten von den anspruchsbegründenden Tatsachen ist nicht erforderlich. Dies ist in der Rechtsprechung anerkannt (BGHZ 73, 363, 365; BGH, Urt. v. 18.6.1979 – VII ZR 157/78 – NJW 1979, 2211; vgl. auch Urt. v. 10. 4. 1968 – V ZR 13/65 – NJW 1968, 1381, dort auch weitere Nachweise). Der Senat hält an dieser Auffassung trotz der in letzter Zeit im Schrifttum geübten Kritik (*van Venrooy*, DB 1981, 2364) fest. Es läßt sich zwar nicht leugnen, daß die Frist des § 68 StBerG unter Berücksichtigung der Belange der geschädigten Mandanten zu kurz ist (so *van Venrooy*, aaO; ähnlich für § 51 BRAO der VI. Zivilsenat des Bundesgerichtshofes im Urt. v. 20. 5 1975 – VI ZR 138/74 – NJW 1975, 1655). Der Gesetzgeber wollte jedoch, wie sich aus dem Wortlaut der Vorschrift ergibt und durch die Entstehungsgeschichte bestätigt wird, den Beginn der Verjährung nicht an die Kenntnis des Mandanten von den anspruchsbegründenden Umständen knüpfen. Ob er dabei die Interessen des steuerlichen Beraters gegenüber den Interessen des Mandanten überbewertet hat, ist unerheblich. Das Gericht muß die Interessenabwägung des Gesetzgebers hinnehmen, soweit sie sich innerhalb des verfassungsrechtlich Zulässigen hält.

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

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

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

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

ZIP 1982, 453

Gründen nicht mehr zu beseitigenden Steuerfestsetzung geführt hat, keine Schadensersatzansprüche stellen (vgl. dazu BGHZ 72, 299).

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

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

§ 29 a des Steuerberatungsgesetzes vom 11.8.1972 (BGBl I, 1401), der mit unverändertem Wortlaut als § 68 in die heutige Fassung des Gesetzes übernommen worden ist, ist bewußt dem § 51 BRAO nachgebildet. Wie bereits ausgeführt, geht die Vorschrift zurück auf den Antrag der Abgeordneten von Bockelberg, Ott und Genossen (BT-Drucks. VI/1617), deren § 5I wörtlich mit § 51 BRAO übereinstimmt. Die gleiche Fassung hatte § 29 a der Änderungsvorschläge der SPD-Fraktion zum 2. Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes (Anlage 7 zum Kurzprotokoll der 42. Sitzung des Finanzausschusses am 14.10.1971). Obwohl im Laufe der Beratung die bereits erwähnte Änderung zugunsten des Mandanten vorgenommen war, wurde im Bericht

des Finanzausschusses (BT-Drucks. VI/3456) zu Nr. 10e des Entwurfs ausgeführt, die bislang 30jährige Verjährungsfrist für Ansprüche aus Auftragsverhältnissen werde „in Anlehnung an § 51 BRAO“ auf drei Jahre verkürzt. Bei der abschließenden Beratung des Gesetzes ist man auf diesen Punkt nicht mehr zurückgekommen. Gesetzgeberisches Motiv war demnach der Wunsch, die Verjährung von Schadensersatzansprüchen aus Steuerberatungsverträgen der für Anwälte geltenden Regelung anzupassen; dieses Bestreben war verständlich, weil ja die berufliche Tätigkeit der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten ebenso wie die der Rechtsanwälte in der Rechtsberatung und der Besorgung von Rechtsangelegenheiten – allerdings auf einem beschränkten Gebiet – besteht. Der Wille des Gesetzgebers ging also dahin, die steuerberatenden Berufe hinsichtlich der Verjährungsfrage den Rechtsanwälten gleichzustellen, wobei lediglich wegen der Besonderheiten des Steuerverfahrens (Betriebsprüfung) eine Klage auch noch nach Ablauf von drei Jahren seit Beendigung des Auftrags möglich sein sollte. Keineswegs war beabsichtigt, die Steuerberater und Steuerbevollmächtigten in der Verjährungsfrage besser zu stellen als Rechtsanwälte.

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

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

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

ZIP 1982, 454

Der steuerliche Berater verstößt durch die Belehrung seines Mandanten über bestehende Schadensersatzansprüche gegen sich selbst nicht gegen § 1 des Rechtsberatungsgesetzes. Diese Gesetzesvorschrift verbietet den Angehörigen der steuerberatenden Berufe nicht eine rechtsberatende und rechtsbesorgende Tätigkeit schlechthin, sondern lediglich

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

Schließlich kann auch nicht geltend gemacht werden, dem Steuerberater werde nur ein Mandat zur Bearbeitung steuerrechtlicher Fragen, nicht aber zur Wahrnehmung anderer rechtlicher Interessen seines Mandanten erteilt. Auch ein Rechtsanwalt ist in der Regel nicht mit der Erledigung aller Rechtsangelegenheiten seines Mandanten betraut; ein Mandat zur Prüfung und Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen gegen sich selbst kann ihm schon aus Rechtsgründen nicht übertragen werden. Nur in Ausnahmefällen umfaßt die im Anwaltsvertrag versprochene Leistung auch die Prüfung der Frage, inwieweit der Anwalt selbst dem Mandanten schadensersatzpflichtig ist. Das war z. B. dann der Fall, wenn der Anwalt mit der Geltendmachung eines auf § 839 a. F. BGB gestützten Anspruchs wegen fahrlässiger Amtspflichtverletzung beauftragt war. Nach Abs. 1 Satz 2 dieser Gesetzesvorschrift konnte die öffentliche Hand nicht in Anspruch genommen werden, wenn der Geschädigte auf andere Weise Ersatz zu erlangen vermochte; der Anwalt hatte daher bei der Prüfung der Klageaussichten sein Augenmerk auch darauf zu richten, ob die Amtshaftungsklage etwa deshalb unbegründet war, weil er, der Anwalt, dem Mandanten zum Ersatz des entstandenen Schadens verpflichtet war. Ein solcher Fall lag der Entscheidung RGZ 158, 130 zugrunde (vgl. dazu *Brandner*, AnwBl 1969, 384). Eine allgemeine Belehrungspflicht des Rechtsanwalts kann aus diesem Gesichtspunkt nicht abgeleitet werden; sie läßt sich vielmehr allein aus der beim Anwaltsvertrag bestehenden Interessenlage rechtfertigen. Der Anwalt ist in der Regel seinen Mandanten an Rechtskenntnissen weit überlegen; gerade das Gefühl der eigenen Rechtsunkenntnis ist es ja, das die meisten Parteien zur Inanspruchnahme eines Anwalts veranlaßt. Diese Rechtsunkenntnis hindert aber den Mandanten auch daran, Fehler des Rechtsanwalts alsbald zu erkennen und ohne fremde Hilfe die zur Wahrnehmung der eigenen Rechte erforderlichen Maßnahmen zu treffen. Die Einführung einer kurzen Verjährungsfrist, deren Lauf bereits mit der Entstehung des Anspruchs und nicht erst, wie z. B. nach § 852 BGB, mit der Kenntnis des Anspruchsberechtigten beginnt, stellt daher den Mandanten, der keine rechtliche Belehrung erhält, teilweise rechtlos. Er könnte sich gegen die hieraus entspringenden Gefahren nur dadurch sichern, daß er einen anderen Rechtskundigen mit der Überwachung seines Rechtsanwalts beauftragt. Ein solches Vorgehen wäre aus vielerlei Gründen untunlich und insbesondere mit dem Vertrauensverhältnis, das zwischen einem Mandanten und seinem Anwalt bestehen soll, unvereinbar. Dennoch hat es der Gesetzgeber für richtig gehalten, dem Wunsch der Anwaltschaft auf Abkürzung der Verjährungsfrist in einer für den Mandanten sehr einschneidenden Weise Rechnung zu tragen. Er wollte den Anwalt davor schützen, daß die Folgen berufstypischer Risiken ihn auf unabwehrbare Zeit hinaus in nicht überschaubarer Weise wirtschaftlich bedrohen. Mit rechtsstaatlichen Grundsätzen läßt sich eine solche gesetzliche Regelung nur dann vereinbaren, wenn man zum Ausgleich strenge Anforderungen an die Pflicht des Rechtsanwalts stellt, den Mandanten auch über die gegen ihn, den Anwalt, selbst gerichteten Ansprüche aufzuklären und gegebenenfalls auch deren Verjährung vorzubeugen (BGH, Urt. v. 20.5.1975 – VI ZR 138/74 – NJW 1975, 1655, 1656 rechts unten). Die Notwendigkeit einer solchen Belehrung wird von der Anwaltschaft nicht bezweifelt (vgl. *Brandner*, aaO). Sie steht auch mit dem vom Gesetzgeber verfolgten Ziel nicht im Widerspruch; dieser wollte lediglich verhindern, daß Anwälte auf lange Zeit hinaus mit ungeklärten Haftpflichtansprüchen belastet werden; keineswegs wollte er ihnen ein Mittel an die Hand geben, mit dem sie materiell begründete Schadensersatzansprüche aus rein formellen Gründen zu Fall bringen könnten. Bei den Angehörigen der steuerberatenden Berufe ist die Interessenlage die gleiche; die hier dargelegten Erwägungen

treffen daher auch für das Verhältnis zwischen dem steuerlichen Berater und seinem Mandanten zu, zumal § 68 StBerG dem § 51 BRAO bewußt nachgebildet worden ist.

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

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

ZIP 1982, 455

daß die Klage im Vorprozeß bereits 9/2 Monate nach der Aufdeckung des Fehlers eingereicht wurde.

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

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

Anmerkung:

Der Bundesgerichtshof hat durch das Urteil vom 20.1.1982 – a ZR 314/80 – entgegen der bisher herrschenden Auffassung in Rechtsprechung und Schrifttum die Pflicht des Steuerberaters bejaht, den Mandanten auf die Möglichkeit seiner eigenen Haftung (sog. primärer Schadensersatzanspruch) hinzuweisen und über die hierfür geltenden Verjährungsvorschriften zu belehren. Das Urteil wird vielfache Kritik hervorrufen. An dieser Stelle sollen einige Probleme skizziert werden, die bei der Anwendung dieser Entscheidung zu beachten sein werden:

1. Umfang der Hinweispflicht

1.1 Der Steuerberater hat den Mandanten über Fehler in seinen Arbeiten zu unterrichten, will er sich nicht erneut schadensersatzpflichtig machen und einem sekundären Regreßanspruch aussetzen. Diese Pflicht zur Benachrichtigung des Mandanten ergibt sich aus dem mit dem Berater geschlossenen Geschäftsbesorgungsvertrag gem. §§ 675, 666 BGB. Sie wird auch nach Auffassung des BGH allein der beim Steuerberatervertrag bestehenden Interessenlage gerecht. Denn der Steuerberater ist in der Regel seinem Mandanten an Rechtskenntnissen weit überlegen. Gerade die Rechtsunkenntnis hindert aber den Mandanten gleichzeitig

daran, Fehler seines Beraters alsbald zu erkennen und geeignete Maßnahmen zu treffen.

Diese Belehrungspflicht ergibt sich unabhängig davon, ob steuerrechtliche Möglichkeiten zur Berichtigung des Fehlers bestehen. Selbst wenn aufgrund eines Berichtigungsantrages vom Finanzamt Steuern zurückgezahlt bzw. verrechnet werden, bleibt z. B. die Möglichkeit von Zinsschäden des Mandanten.

1.2 Der Steuerberater hat darüber hinaus – ebenso wie ein Rechtsanwalt – auf die Möglichkeit seiner eigenen Haftung hinzuweisen und über die hierfür geltenden Verjährungsvorschriften zu belehren. Diese Verpflichtung kann wegen der differenzierten Rechtsprechung zu Fragen des Beginns der Verjährungsfrist von Regreßansprüchen gem. § 68 StBerG oder § 638 BGB nur in allgemeiner Form dem Steuerberater auferlegt werden. Denn dieser ist „Steuerrechts-Berater“. Eine Untersuchung der zivilrechtlichen Haftungsfragen und eine Belehrung darüber kann deshalb von ihm nicht verlangt werden. Es dürfte daher genügen, wenn er zum einen auf den Fehler in seinen Arbeiten hinweist und gleichzeitig über den Gesetzestext der Verjährungsvorschriften belehrt. Der Mandant ist dann sicher in der Lage, die zur Wahrnehmung seiner Rechte gegenüber dem Steuerberater notwendigen Maßnahmen zu ergreifen.

2. Schuldhafte Verletzung der Hinweispflicht

Der Haftpflichttatbestand einer unterlassenen Unterrichtung und Belehrung begründet einen selbständigen, sekundären Schadensersatzanspruch nur, wenn dem Steuerberater der Vorwurf des Verschuldens gemacht werden kann. Dies setzt voraus, daß er Kenntnis

- von der Pflicht zur Belehrung über die geltenden Verjährungsvorschriften,
- von der Pflicht zur Unterrichtung über Fehler und
- von dem Fehler selbst hatte bzw. eine solche Kenntnis hätte haben können.

2.1 Der Bundesgerichtshof hat ausdrücklich die Frage offen gelassen, ob der Steuerberater unter Berücksichtigung des bisherigen Meinungsstandes in Rechtsprechung und Schrifttum erkennen konnte, daß er dem Mandanten eine *Belehrung über die Verjährungsvorschriften* für Schadensersatzansprüche gegen sich selbst schuldet.

Wegen der bisherigen Einhelligkeit in der Ablehnung einer Belehrungspflicht wird man m. E. erst nach der Karenzzeit von einem Monat nach Veröffentlichung der Entscheidung des Bundesgerichtshofs den Vorwurf schuldhaft unterlassener Belehrung über die Verjährungsvorschriften erheben können (vgl. zur Karenzzeit: BGH NJW 1964, 2059; NJW 1958, 825). Folgende ablehnende Äußerungen in Rechtsprechung und Literatur liegen zur Frage der Belehrungspflicht des Steuerberaters gegen sich selbst vor:

OLG Stuttgart StB 1977, 263; OLG Stuttgart VersR 1980, 54; OLG Koblenz vom 22.3.1978 – 1 U 1262/76; OLG Celle, DStR 1978, 683; OLG Hamm DStR 1981, 55; LG Stuttgart StB 1977, 80 und 84; LG Frankfurt StB 1978, 14; LG Koblenz DStR 1978, 165; LG Koblenz vom 2.11.1981 – 11 O 25/80, rkr.; LG Kiel vom 14.9.1981 – 1 O 8/81, rkr.; LG Hanau vom 28.8.1981 – 1 O 501/81, rkr.; LG Berlin vom 10.4.1978 – 18 O 86/78, rkr.; *Peter*, Kommentar zum StBerG, § 68 Tz. 6; *Gehre*, Kommentar zum StBerG, § 68 Tz. 14; *Graf Suhr*, Die Haftung des Steuerberaters in zivilrechtlicher, steuerrechtlicher und steuerstrafrechtlicher Sicht, S. 111 f; *Späth*, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, Tz. 180; *ders.*, StB 1977, 204 f; *ders.*, DStR 1981, 56; *Wallner*, StB 1979, 112; *Tausend*, Die Haftung des Steuerberaters gegenüber Unternehmen und Finanzamt, S. 167; *Palandt/Heinrichs*, BGB, 40. Aufl., vor § 194 Anm. 3 c; *Staudinger/Dilcher*, BGB, 12. Aufl., § 222 Tz. 13; Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 68 Tz. B 1033; a. A. *Mutze*, StB 1976, 97 und StB 1977, 152.

2.2 Andererseits wird man nach Ansicht des BGH ein Verschulden des Steuerberaters bei unterlassener Unterrichtung des Mandanten über einen Fehler in seinen Arbeiten nicht mit dem Hinweis auf den bisherigen Meinungsstand zur fehlenden Belehrungs-

pflicht gegenüber dem Mandanten über Fehler in seinen Arbeiten gem. §§ 666, 675 BGB. „Einem Steuerberater muß, ebenso wie einem Anwalt, bekannt sein, daß er seinem Mandanten nach den §§ 666, 675 BGB die erforderlichen Nachrichten geben muß“ (Tz. 3 d der BGH-Entscheidung). In der Praxis wird man sich deshalb darauf einstellen müssen, daß auch zurückliegende Sachverhalte dahin zu prüfen sind, ob die Unterrichtung über Fehler in den eigenen Arbeiten schuldhaft unterlassen wurde und ob der Mandant möglicherweise bei rechtzeitiger Kenntnis fristgerecht verjährungsunterbrechende Maßnahmen auch ohne Belehrung über die Verjährungsfristen ergriffen hätte.

2.3 Der Steuerberater muß seinen Fehler erkannt haben bzw. er hätte ihn bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt erkennen müssen.

Bei dem Fahrlässigkeitsvorwurf des „Hätte-Kennen-Müssens“ wird es in der Zukunft mit Sicherheit Probleme geben. In den meisten Fällen wird der Fehler vom Steuerberater nicht erkannt worden sein, während sein Mandant behaupten wird, der Berater habe trotz eines konkreten Anlasses seine Arbeiten nicht geprüft und somit fahrlässig eigene Fehler und die ernstliche Möglichkeit eigener Haftung übersehen.

Den Steuerberater wird in der Regel kein Verschuldensvorwurf treffen, wenn der Mandant mit den von ihm gefertigten Steuererklärungen, Bilanzen pp. antragsgemäß veranlagt wurde. Denn das erwartete Ergebnis der Veranlagung tritt in derartigen Fällen ein, so daß der Steuerberater keinen Anlaß hat, die von ihm selbst gefertigten Steuererklärungen, Bilanzen pp. nochmals zu prüfen. Etwas anderes kann dann gelten, wenn von außen Hinweise an ihn herangetragen werden, die seine bisherigen eigenen Arbeiten in Frage stellen. So besteht z. B. ein Anlaß, die Steuererklärung, Bilanz pp. nochmals auf Fehler zu prüfen, wenn der Steuerbescheid zu Ungunsten des Mandanten von den Arbeitsergebnissen des Steuerberaters abweicht und somit das erwartete Veranlagungsergebnis nicht eintritt. Die Prüfungspflicht erstreckt sich dabei nicht auf alle Positionen in der vom Steuerberater gefertigten Steuererklärung, Bilanz pp., sondern wird thematisch durch die abweichende Auffassung des Finanzamtes begrenzt. Wird trotz eines derartigen Anlasses eine Prüfung unterlassen und übersieht der Steuerberater deshalb einen Fehler und die erkennbare ernstliche Möglichkeit eigener Haftung, so daß er seiner Belehrungspflicht gegenüber dem Mandanten nicht nachkommt, setzt er sich einem sekundären Schadensersatzanspruch aus.

Besondere Schwierigkeiten werden entstehen, wenn man über den angeblich schuldhaften Primärfehler ernstlich streiten kann. Nicht selten wird der Steuerberater in einer zweifelhaften Rechtsfrage um die Richtigkeit seiner Auffassung mit der Finanzverwaltung und später mit den Gerichten ringen müssen.

Der Vorwurf fahrlässig unterlassener Unterrichtung wird demgegenüber zu bejahen sein, wenn einfach gelagerte und somit offenkundige Sachverhalte z. B. Fristversäumnisse zu einem Schaden des Mandanten führen.

3. Abhängigkeit vom bestehenden Mandat

Die Belehrungspflicht des Steuerberaters entsteht aus der vertraglichen Bindung zwischen ihm und seinem Mandanten und der daraus entspringenden Verpflichtung zur Auskunft und Belehrung. Sie endet dementsprechend mit der Beendigung des Auftrages (vgl. *Borgmann/Haug*, Anwaltpflichten, Anwaltshaftung, S. 199; OLG Hamm VersR 1977, 653).

Es wird eine genauere Durchleuchtung des Inhalts des jeweiligen Mandatsvertrages notwendig werden. Handelte es sich um einen Einzelauftrag und wann war dieser beendet? Wurde der Steuerberater aufgrund eines Dauermandates tätig, das die Erledigung aller anfallenden steuerlichen Angelegenheiten betraf? Schriftliche und detaillierte Mandatverträge können bei der Prüfung dieser Frage hilfreich sein.

4. Wegfall der Belehrungspflicht mangels Belehrungsbedürftigkeit des Mandanten

Eine Belehrungspflicht entfällt ganz oder zum Teil, wenn der Mandant den Fehler des Steuerberaters oder die Verjährungsfristen für mögliche Schadensersatzansprüche gegen ihn kennt oder kennen muß. Er ist dann insoweit nicht mehr belehrungsbedürftig.

Wurde eine Verjährungsregelung für Schadensersatzansprüche im Vertrag mit dem Mandanten über die vom Steuerberater zu erbringende

pflicht über Regreßansprüche gegen sich selbst ablehnen können. Der BGH entnimmt dem Mandatvertrag eine vertragliche Unterrichtungs-

Leistung vereinbart, so besteht m. E. keine Belehrungsbedürftigkeit hinsichtlich der geltenden Verjährungsbestimmungen.

Ebenfalls fehlt es an einer Belehrungsbedürftigkeit, wenn der Mandant einen Rechtsanwalt oder anderen Steuerberater mit der Wahrnehmung der Interessen gegen seinen Steuerberater rechtzeitig vor Ablauf der Verjährungsfrist des primären Schadensersatzanspruchs beauftragt hat (OLG Celle VersR 1978, 1119; BGH vom 20.1.1982 – IV a ZR 283/80, ZIP 1982, 316).

5. Berechnung der Verjährungsfrist bei primärem und sekundärem Schadensersatzanspruch des Mandanten

Der Schadensersatzanspruch wegen schuldhaft unterlassener Belehrung (sog. sekundärer Schadensersatzanspruch) unterliegt auch der Verjährung gem. § 68 StBerG. Er entsteht erst mit dem Eintritt der Verjährung des eigentlichen Regreßanspruches (sog. primärer Schadensersatzanspruch). Denn erst in diesem Zeitpunkt ist beim Mandanten ein Schaden eingetreten, der den erneuten, sekundären Schadensersatzanspruch begründet. Von da ab läuft eine weitere 3jährige Verjährungsfrist (vgl. BGH VersR 1977, 618). Die Verjährung ist dann rechnerisch 6 Jahre nach der Entstehung des ursprünglichen primären Schadensersatzanspruches vollendet.

Ob *nach Ablauf* der Primärverjährung bei noch bestehendem Mandat eine *Hinweispflicht* auf den Ablauf der Sekundärverjährung besteht, ist zwar denkbar, im Ergebnis aber abzulehnen. Denn anderenfalls würde es zu einer Aushöhlung des § 68 StBerG kommen. In der Praxis würde dann bei Dauermandaten für die Anwendung der 3jährigen Verjährungsfrist des § 68 StBerG kein Raum bleiben, denn die Hinweispflicht würde fortlaufend neue Schadensersatzansprüche nach Ablauf der Sekundärverjährung, der Tertiärverjährung pp. auslösen (vgl. BGH

ZIP 1982, 457

VersR 1977, 618; *Scheffler*, AnwBl 1969, 51). Aus diesem Grunde ist auch die im Bereich der Anwaltshaftung von *Brandner* vertretene Auffassung abzulehnen, wonach die Verjährungsfrist für den sekundären Ersatzanspruch erst mit der Beendigung des Mandats zu laufen beginne (AnwBl 1969, 386). Bei Dauermandaten hätte dies zur Folge, daß der primäre Regreßanspruch für eine unabsehbare Zeit – u. U. über 30 Jahre lang – als unverjährt angesehen werden müßte.

Hat der Mandant *vor Ablauf* der Primärverjährung rechtzeitig *Kenntnis* über den Fehler des Steuerberaters und die geltenden Verjährungsvorschriften für Schadensersatzansprüche erhalten, so entfällt mangels Belehrungsbedürftigkeit der sekundäre Schadensersatzanspruch. Die Verjährung tritt nach 3 Jahren ein. Dasselbe gilt, wenn der Mandant eine andere Person mit der Wahrnehmung der Interessen gegen seinen Steuerberater rechtzeitig beauftragt hatte, bevor die Verjährung des eigentlichen primären Regreßanspruches eingetreten war (vgl. OLG Celle VersR 1978, 1119).

Endete das Mandatsverhältnis vor Ablauf der Primärverjährung und war der Steuerberater schuldhaft bis dahin seiner Unterrichts- und Belehrungspflicht nicht nachgekommen, hat er den Mandanten so zu stellen, wie dieser stehen würde, wenn er richtig belehrt worden wäre. Der Mandant kann später der Verjährungseinrede hinsichtlich des primären Ersatzanspruches den sekundären Schadensersatzanspruch entgegensetzen. Dieser entsteht – ebenso wie im Falle des noch fortbestehenden Mandates – mit Eintritt der Verjährung des primären Regreßanspruches. Es findet also keine andere Fristberechnung statt.

Hat der Mandant *nach Ablauf* der Primärverjährung *Kenntnis* über Fehler und Verjährungsvorschriften erlangt, so ändert dies am Ablauf der rechnerischen Verjährungsfrist in 6 Jahren nichts (vgl. *Borgmann/Haug*, aaO, S. 200).

Rechtsanwalt Jürgen Gräfe, Bonn

© Verlag Dr. Otto Schmidt KG