

Nachschlagewerk: ja

BGHZ: ja

HGB § 319 Abs. 2 Nr. 5

- a) Beratung eines Auftraggebers in wirtschaftlichen und steuerlichen Angelegenheiten ist mit einer Abschlußprüfung durch denselben Wirtschaftsprüfer grundsätzlich vereinbar; sie kann jedoch nach Art und Umfang im Einzelfall eine unzulässige Mitwirkung im Sinne des § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB darstellen.
- b) Zur unzulässigen Mitwirkung wird die Beratung im Regelfall erst dann, wenn sie über die Darstellung von Alternativen im Sinne der Entscheidungshilfe hinausgeht, insbesondere der Berater selbst anstelle des Mandanten eine unternehmerische Entscheidung in bezug auf den zu überprüfenden Jahresabschluß trifft.

BGH, Urteil vom 21. April 1997 - II ZR 317/95 - OLG Karlsruhe
LG Konstanz

BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

II ZR 317/95

Verkündet am:
21. April 1997
Boppel
Justizamtsinspektor
als Urkundsbeamter
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

Der II. Zivilsenat des Bundesgerichtshofes hat auf die mündliche Verhandlung vom 21. April 1997 durch den Vorsitzenden Richter Röhrich und die Richter Dr. Hesselberger, Dr. Goette, Dr. Kurzwelly und Kraemer

für Recht erkannt:

Auf die Revision der Beklagten wird das Urteil des Oberlandesgerichts Karlsruhe - 9. Zivilsenat in Freiburg - vom 23. November 1995 aufgehoben.

Die Berufung der Klägerin gegen das Urteil der 1. Kammer für Handelssachen des Landgerichts Konstanz vom 13. Januar 1995 wird zurückgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten der Rechtsmittelzüge.

Von Rechts wegen



Tatbestand:

Am 27. Mai 1993 wurde in der Hauptversammlung der Beklagten, einer mittelgroßen prüfungspflichtigen Aktiengesellschaft, der Mehrheitsbeschluß gefaßt, die zugleich mit dem Steuerberatungsmandat betraute Firma A. An. & Co. GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft (nachfolgend: Fa. An.) wie bereits in den vier vorangegangenen Jahren auch für das Geschäftsjahr 1993 zum Abschlußprüfer zu bestellen. Dagegen wendet sich die Klägerin, eine Aktionärin der Beklagten, mit der im wesentlichen auf eine Verletzung des § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB gestützten Anfechtungsklage.

Das Landgericht hat nach Parteivernehmung des Vorstandsmitglieds der Beklagten S. die Klage abgewiesen. Das Berufungsgericht hat nach erneuter Beweisaufnahme der Klage stattgegeben; es hat eine Steuerberatung durch den Abschlußprüfer zwar grundsätzlich für zulässig, im vorliegenden Fall jedoch für gesetzwidrig gehalten, weil die Grenze zulässiger allgemein-abstrakter Beratung wegen "der auch handelsrechtlichen Relevanz aufgrund steuerlicher Überlegungen eingestellter Rückstellungen" und wegen weiterer erheblicher Einflußnahme auf den Jahresabschluß überschritten sei. Dagegen wendet sich die Beklagte mit der Revision.

Entscheidungsgründe:

Die Revision führt zur Aufhebung des Berufungsurteils und Wiederherstellung der klageabweisenden Entscheidung des Landgerichts.

I. Ohne Erfolg zieht die Revision allerdings die Zulässigkeit der von der Klägerin erhobenen Anfechtungsklage unter dem Blickwinkel der Anfechtungsbefugnis gemäß § 245 Nr. 1 AktG in Zweifel. Die Tatrichter haben im Anschluß an die diesbezügliche erstinstanzliche Beweisaufnahme zutreffend festgestellt, daß der Vorstand der Klägerin W. nicht nur im eigenen Namen, sondern jedenfalls auch als Stimmberechtigter für die von der Klägerin gehaltenen 897 Aktien in der Hauptversammlung vom 27. Mai 1993 Widerspruch gegen den Wahlbeschuß zur Niederschrift erklärt hat.

Ob etwa anstelle der erhobenen Anfechtungsklage die Nichtigkeitsfeststellungsklage nach § 249 AktG die zutreffende Klageform wäre, weil es sich bei § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB um ein Verbotsgesetz handelt, das nach herrschender Meinung zur Nichtigkeit eines dagegen verstoßenden Wahlbeschlusses gemäß § 243 Nr. 3 AktG führt (vgl. hierzu Baumbach/Hopt, HGB, 29. Aufl. § 319 Rdn. 2; KK/Claussen, HGB, 2. Aufl. § 319 Rdn. 65; Sarx/Marquard, Beck'scher Bilanz-Kommentar, 2. Aufl. § 319 Rdn. 53 u. § 332 Rdn. 35; Adler/Düring/Schmaltz (ADS), Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl. § 319 Rdn. 114; Baetge/Hense in:

Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, 3. Aufl. § 319 Rdn. 185; a.A. offenbar Lutter/Hommelhoff, GmbH-Gesetz, 14. Aufl. Anh. § 42 Rdn. 9), kann offenbleiben. Da beide Klagearten dasselbe materielle Ziel, nämlich die richterliche Klärung der Nichtigkeit des Gesellschafterbeschlusses mit Wirkung für und gegen jedermann verfolgen, kann der Senat diese materiell-rechtliche Entscheidung ohne Rücksicht auf die prozessuale Vorfrage treffen (vgl. zur Identität des materiellen Rechtsschutzziels dieser Klagearten und zur Rechtskraftwirkung: Sen.Urt. v. 17. Februar 1997 - II ZR 41/96, UA 5 ff. -, zur Veröffentlichung in BGHZ bestimmt).

II. Demgegenüber hält die Annahme des Berufungsgerichts, der Beschluß über die Wahl der Fa. An. zum Abschlußprüfer sei wegen Verstoßes gegen § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB nichtig, revisionsrechtlicher Nachprüfung nicht stand, weil es die Grenzen der Zulässigkeit einer Steuerberatungstätigkeit des Abschlußprüfers zu eng gezogen und im Zusammenhang damit wesentliche Umstände des Beweisergebnisses nicht in seine Wertung einbezogen hat.

1. Beratung eines Auftraggebers in wirtschaftlichen und steuerlichen Angelegenheiten ist - wovon auch das Berufungsgericht insoweit zutreffend ausgeht - mit einer Abschlußprüfung durch denselben Wirtschaftsprüfer grundsätzlich vereinbar; sie kann jedoch nach Art und Umfang im Einzelfall eine unzulässige Mitwirkung im Sinne des § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB darstellen (h.M.: z.B. BayOblG WM 1987, 1361, 1366; ADS § 319 Rdn. 64; Sarx/Marquard, § 319 Rdn. 9; Baetge/Hense, § 319 Rdn. 119; Thümmel, WPg 1986, 643, 648; wohl auch

Lutter/Hommelhoff, GmbH-Gesetz Anh. 42 Rdn. 10; grundsätzlich a.A.: Hartmann, Das neue Bilanzrecht, S. 80; ähnlich für die Steuerberatung: Schulze/Osterloh, EWIR § 319 HGB 1/96, 129 f.). Zwar hat der Gesetzgeber durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz vom 19. Dezember 1985 (BGBl. I, 2355) den schon früher geltenden Berufsgrundsatz, daß von der Prüfung ausgeschlossen ist, wer bei der Erstellung der zu prüfenden Unterlagen mitgewirkt hat (vgl. WPK-Richtlinien Abschn. I, Richtungsweisende Feststellungen Nr. 3), aus dem Kreis der nicht näher bezeichneten allgemeinen Befangenheitsgründe (§ 163 Abs. 2 AktG a.F.; jetzt: § 318 Abs. 3 HGB) herausgenommen und in den Katalog der gesetzlich besonders hervorgehobenen Ausschließungsgründe (§ 319 Abs. 2, 3 HGB) aufgenommen, um im übergeordneten Sachinteresse eine zuverlässige und unabhängige Abschlußprüfung zu gewährleisten (vgl. Begr. z. Reg.E, BT-Drucks. 10/317, S. 97). Trotzdem hat er bewußt auf eine obligatorische Trennung von Prüfung und Beratung durch Zurückweisung entsprechender Gesetzesanträge verzichtet (vgl. BT-Drucks. 10/4268, S. 118); dabei wurde davon ausgegangen, daß es bisher nicht zu Beeinträchtigungen durch gleichzeitige Prüfung und Beratung gekommen sei und daß die von der Wirtschaftsprüferkammer erlassenen Richtlinien ausreichen, wonach der Abschlußprüfer verpflichtet ist, im Einzelfall selbst zu prüfen, ob er im Hinblick auf seine beratende Tätigkeit von der Prüfung wegen Besorgnis der Befangenheit ausgeschlossen ist; zudem sollte vor allem auch eine zusätzliche Kostenbelastung der prüfungspflichtigen Unternehmen vermieden werden. Diese Auffassung des Gesetzgebers von einer grundsätzlichen Vereinbarkeit von Abschlußprüfung

und Beratung in steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten hat auch im Gesetz ihren Niederschlag gefunden (vgl. § 319 Abs. 2 Nr. 8 HGB).

Vor diesem Hintergrund kann eine geeignete Abgrenzung zwischen zulässiger Beratung und unzulässiger Mitwirkung nicht durch die - vom Berufungsgericht herangezogene - Unterscheidung zwischen generell-abstraktem und konkretem Beratungsobjekt oder nach Kausalitätsgesichtspunkten in bezug auf den zu prüfenden Jahresabschluß erfolgen; denn Wirtschafts- und Steuerberatung sind in diesem Bereich jedenfalls überwiegend konkret und einzelfallbezogen, und auch die adäquate Kausalität für den Jahresabschluß ließe sich kaum je verneinen. Damit würde aber die Zulässigkeit der Beratung in einem Maße eingeschränkt, das weder den Intentionen des Gesetzgebers entspräche noch vom Zweck des Selbstprüfungsverbots her geboten wäre.

Eine hinreichend verallgemeinerungsfähige Abgrenzung zwischen erlaubter Beratung und untersagter Mitwirkung muß sich nach Auffassung des Senats an Begriff und Funktion der Beratung sowie der Wahrung der Unabhängigkeit der Abschlußprüfung ausrichten. Beratung ist die Abgabe oder Erörterung von Empfehlungen durch sachverständige Personen im Hinblick auf künftige Entscheidungen des Ratsuchenden; sie ist dadurch gekennzeichnet, daß Handlungsmöglichkeiten und ihre Konsequenzen aufgezeigt werden, während die Entscheidung selbst dem Beratenen vorbehalten bleibt. Stellt der solchermaßen durch den Prüfer zuvor beratene Unternehmer in eigener Verantwortung und Entscheidungszuständigkeit gemäß § 242 HGB den Jahresabschluß auf, so bleibt die Neutralität des Ab-

schlußprüfer gewahrt, weil er die fremde Leistung und Entscheidung des Unternehmers, nicht hingegen seinen eigenen Beratungsbeitrag prüft, der lediglich eine Entscheidungshilfe darstellt. Zu einer unzulässigen Mitwirkung des Beraters im Sinne des § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB kommt es im Regelfall erst dann, wenn seine Beratung über die Darstellung von Alternativen im Sinne der Entscheidungshilfe hinausgeht, insbesondere er selbst anstelle seines Mandanten - ganz oder teilweise - eine unternehmerische Entscheidung trifft (so zutreffend: ADS § 319 Rdn. 63 ff.; Sarx/Marquard, § 319 Rdn. 22; HdJ (Abt. VI/1) - Nonnenmacher Rdn. 14; grundsätzlich auch Baetge/Hense, § 319 Rdn. 119); in diesem Fall müßte er als Prüfer unter Verstoß gegen das Selbstprüfungsverbot seine eigene Leistung prüfen. Danach können insbesondere alternativlose Beratungsempfehlungen die Inhabilität des Prüfers begründen. Anders verhält es sich, wenn dem Beratenen die Entscheidungskompetenz verbleibt, dem Rat zu folgen oder nicht (vgl. ADS § 319 Rdn. 63; so auch Thümmel aaO, S. 348; IFAC, Vorschlag eines Grundsatzes zur Berufsethik, WPg 1981, 523, 525; Sarx/Marquard, § 319 Rdn. 322; a.A. Baetge/Hense, § 319 Anm. 119). Stellt ein solcher alternativer Entscheidungsvorschlag etwa die einzig zulässige Lösung dar, so wäre zwar an sich eine echte Entscheidungsmöglichkeit des Beratenen zu verneinen; in diesem Fall kommt jedoch der Rat einer - zulässigen - Teilprüfungsentscheidung im Sinne einer prüfungsvorbereitenden Beratung gleich.

Diese für den Regelfall ausreichenden Abgrenzungskriterien entsprechen den Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer (WPK-Richtlinien Nr. I, Richtungsweisende Feststellungen 3; Verlautbarung des Vorstandes der Wirt-

schaftsprüferkammer zu § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB, WPK-Mitteilungen 1996, 196 f.). Standesrichtlinien sind zwar keine Rechtsnormen, können aber als taugliche Erkenntnisquelle dafür gelten, was im Einzelfall nach der Auffassung erfahrener Standesgenossen der Meinung aller billig und gerecht denkenden Wirtschaftsprüfer und der Würde des Standes entspricht (vgl. BVerfGE 36, 212, 217); gerade diese Standesregeln hat der Gesetzgeber im Kern in die Norm des § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB übernommen und im übrigen als ausreichendes Instrumentarium für die Abgrenzung zwischen zulässiger Beratung und unzulässiger Mitwirkung angesehen.

2. Das Kriterium der funktionalen Entscheidungszuständigkeit ist auch für die hier entscheidungserhebliche Beurteilung der Zulässigkeit der Steuerberatung des Abschlußprüfers als eines Unterfalls der Beratung im allgemeinen geeignet.

Soweit eine Ansicht im Schrifttum Abschlußprüfung und gleichzeitige Steuerberatung für generell miteinander unvereinbar hält, weil die enge Verbindung von Handels- und Steuerbilanz im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG und der umgekehrten Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG zwangsläufig zu Rückwirkungen der Steuerberatung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluß führe (vgl. Hartmann aaO, S. 80; Schulze/Osterloh aaO, S. 130 m.w.N.; ähnlich Fleischer, DStR 1996, 758 ff., 764), vermag der Senat dem nicht zu folgen. Die zweifellos vorhandenen Verbindungen zwischen beiden Bilanzen beseitigen nicht generell die Entscheidungszuständigkeit und -kompetenz des Auftraggebers im Falle einer steuerlichen

Raterteilung nach den oben dargelegten Kriterien. Zwar mag für den - hier nicht vorliegenden - Fall einer vom Steuerberater ganz oder teilweise aufzustellenden sogenannten Einheitsbilanz das Mitwirkungsverbot des § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB unmittelbar gelten. Bei getrennten Bilanzen ist jedoch rechtlich nach § 5 EStG stets die Handelsbilanz maßgeblich, aus der die Steuerbilanz lediglich abzuleiten ist. Auch § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG, der bestimmt, daß steuerrechtliche Wahlrechte in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Bilanz auszuüben sind, ändert trotz des allgemein verwendeten Begriffs der "umgekehrten" Maßgeblichkeit nichts am Vorrang der Handelsbilanz und daran, daß der Kaufmann sie in eigener Verantwortung aufstellt (vgl. auch Wöhe, DStR 1987, 3, 11; Harder, DB 1996, 717, 720).

Freilich ist nicht zu verkennen, daß in der Praxis wegen des engen Zusammenhangs zwischen Handels- und Steuerbilanz vielfach eine steuerliche Beratung zu den diesbezüglichen Wahlrechten (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG) im Vorfeld der Aufstellung der Handelsbilanz stattfindet und diese deshalb indirekt beeinflusst wird. Das ändert jedoch nichts an der grundsätzlichen Maßgeblichkeit der vom Senat aufgestellten Abgrenzungskriterien, weil auch für das Gebiet der Steuerberatung gilt, daß Einfluß oder Auswirkungen der Beratung nicht mit verbotener Mitwirkung gleichzusetzen sind. Die Verwirklichung der Anforderungen des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG stellt immer noch eine autonome Entscheidung des die Handelsbilanz aufstellenden Kaufmanns dar, dem die eigenständige Wahlmöglichkeit grundsätzlich verbleibt, ob er der vom Steuerberater (und

zugleich Abschlußprüfer) zu erstellenden Steuerbilanz oder dessen entsprechenden Ratschlägen zur Gültigkeit verhelfen will oder nicht.

III. Unter Zugrundelegung dieser Abgrenzungskriterien läßt sich die Wertung des Berufungsgerichts, der Wahlbeschuß sei wegen unzulässiger Mitwirkung der Fa. An. im Sinne des § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB nichtig, nicht aufrechterhalten. Schon nach den vom Oberlandesgericht zur Begründung herangezogenen Tatumständen, insbesondere aber nach dem weiteren - zwischen den Parteien nicht streitigen - Beweisergebnis, ist es nicht zu einer unzulässigen Verlagerung der Entscheidungszuständigkeit für den handelsrechtlichen Jahresabschluß auf die Fa. An. gekommen. Da angesichts des auch zweitinstanzlich unverändert gebliebenen Sachvortrags der Klägerin weitere tatsächliche Feststellungen nicht mehr zu erwarten sind, kann der Senat die gebotene Gesamtwürdigung selbst vornehmen und die Klage endgültig als unbegründet abweisen (§ 565 Abs. 3 ZPO).

1. Es mag bereits zweifelhaft sein, ob das Berufungsgericht seine Ausführungen zur angeblichen Inhabilität der Fa. An. überhaupt hinreichend auf den nach § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB maßgeblichen Zeitpunkt des Wahlbeschlusses vom 27. Mai 1993 bezogen hat, da der Klägervortrag hierzu ebenso pauschal ist wie das Ergebnis der Beweisaufnahme in beiden Instanzen. Eine Inhabilität des Prüfers für den Jahresabschluß 1993 ergibt sich auch nicht ohne weiteres aus seiner Mitwirkung am Vorjahresabschluß, sofern er für das Jahr 1993 nicht auch Bilanzposten zu prüfen hat, die er im Vorjahr wie ein Abschlußaufsteller maßgeblich mitgestaltet hat (vgl.

Baetge/Hense, § 319 Rdn. 111; Harder, DB 1996, 717). Der Senat entnimmt jedoch der Feststellung des Berufungsgerichts, wonach "die Konfliktlage schon seit längerer Zeit andauerte", mit (noch) ausreichender Deutlichkeit, daß es aus dem pauschalen Vortrag der Klägerin und den Bekundungen des Vorstandes der Beklagten zumindest eine derartige Fallkonstellation hat annehmen wollen.

2. Selbst in diesem Sinne läßt sich eine verbotene Mitwirkung der Fa. An. nach § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB nicht feststellen. Die vom Berufungsgericht angenommene "handelsrechtliche Relevanz aufgrund steuerlicher Überlegungen eingestellter Rückstellungen" ist kein aussagekräftiges Indiz für eine etwa von der Fa. An. übernommene eigene Entscheidungszuständigkeit; selbst ein "erheblicher Einfluß dieser Firma auf die Gestaltung solcher Rückstellungen in Einzelfällen" würde insoweit nicht ausreichen. Tatsächlich hat das Vorstandsmitglied S. seine zweitinstanzliche Aussage aber dahin eingeschränkt, daß der Steuerberater nicht danach gefragt werde, ob eine Rückstellung gemacht werden solle und ob die Höhe (handelsrechtlich) zulässig sei, sondern ob eine - von der Beklagten beabsichtigte oder schon vorgenommene - Rückstellung im Einzelfall (z.B. in der Betriebsprüfung) steuerlich anerkannt werde. Eine diesbezügliche Beratung etwa für den Fall einer drohenden Nachversteuerung führt nicht zu unzulässiger Mitwirkung beim Jahresabschluß. Hinsichtlich sonstiger Steuerrückstellungen hat das Vorstandsmitglied S. die Entscheidungsfreiheit der Beklagten dadurch deutlich gemacht, daß er bekundet hat, diese könne den auf Anfrage gemachten Empfehlungen zur Höhe beabsichtigter Steuerrückstellungen folgen, gebunden sei sie

jedoch nicht daran; zwar werde man häufig den im Zuge von Erörterungen gemachten Vorschlägen des Steuerberaters zur Höhe von Rückstellungen folgen, gelegentlich entscheide man jedoch auch anders.

Diese Handhabungsweise läßt nicht den sicheren Schluß zu, die Beklagte habe insoweit den handelsrechtlichen Jahresabschluß nicht eigenverantwortlich im Sinne eines "eigenen Werkes" aufgestellt. Dies gilt um so mehr, als im übrigen die Beklagte die gesamten buchhalterischen Grundlagen, insbesondere die Abschreibungsgrundlagen im einzelnen, selbst in einem DIN A4-Ordner nach dem Grundsatz der steuerlichen Maximalabschreibung geregelt hat und es mit Rücksicht darauf "nicht viel Anlaß zur steuerlichen Einzelberatung" gibt. Das Verhältnis des Aufwandes zwischen Steuerberatung und Abschlußprüfung beträgt bei der Beklagten 1:5, wobei der Steuerberater über die von ihr initiierten Darlegungen zu einzelnen Rückstellungsfragen hinaus an keinen Ansätzen mitgewirkt hat, die in die Buchhaltung übernommen wurden. Denn die Beklagte verfügt über eine eigene für die Aufstellung des Jahresabschlusses zuständige Abteilung, die auch allgemeine Rundbriefe der Fa. An. zur Änderung von Steuergesetzen selbständig umsetzt. Im übrigen werden nach den Feststellungen des Berufungsgerichts gerade die im Rahmen des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG bedeutsamen Bewertungs- und Aktivierungswahlrechte von der Beklagten allein ohne Einflußnahme des Steuerberaters entschieden. Bei dieser Sachlage ist für die Wertung des Oberlandesgerichts, wonach der Abschlußprüfer der Fa. An. in die Lage komme, die Richtigkeit eigenverantwortlich gewählter Ansätze des Steuerberaters derselben Firma beurteilen zu müssen, kein Raum.

3. Die steuerliche Beratungstätigkeit der Fa. An. überschritt daher jedenfalls im Zeitpunkt ihrer Wahl zum Abschlußprüfer hinsichtlich des Geschäftsjahres 1993 nicht die Grenze zu einer unzulässigen Mitwirkung im Sinne des § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB.

Röhricht

Dr. Hesselberger

Dr. Goette

Dr. Kurzwelly

Kraemer