

Nachschlagewerk: ja

26

BGHZ: nein

BGB § 675

Zu den Hinweispflichten, die einen steuerlichen Berater treffen, der bei der gesellschaftsrechtlichen Neuordnung eines Unternehmens zugezogen wird.

BGH, Urt. v. 25. Februar 1987 - IVa ZR 162/85 - OLG Saarbrücken
LG Saarbrücken

BUNDESGERICHTSHOF

26

IM NAMEN DES VOLKES

IVa ZR 162/85

URTEIL

Verkündet am: 25. Februar 1987
Mutterer, Justizangestellte
als Urkundsbeamter
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

der Firma C [REDACTED] K [REDACTED] GmbH i.L., H [REDACTED]
E [REDACTED], gesetzlich vertreten durch ihre Liquidatoren
Walter G [REDACTED] und Rudi E [REDACTED], ebenda,

- Prozeßbevollmächtigte: Klägerin und Revisionsklägerin,
Rechtsanwälte Prof. Dr. [REDACTED] und
Dr. [REDACTED] -

g e g e n

- 1) den Steuerberater Horst L [REDACTED], K [REDACTED]straße 56, H [REDACTED],
- 2) den Steuerberater Werner W [REDACTED], ebenda
- 3) den Steuerberater Dieter H [REDACTED], ebenda,

- Prozeßbevollmächtigter: Beklagte und Revisionsbeklagte,
Rechtsanwalt Dr. [REDACTED] -

Der IVa - Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat
auf die mündliche Verhandlung vom 4. Februar 1987
durch die Richter Rottmüller, Dr. Lang, Dehner,
Dr. Schmidt-Kessel und Dr. Zopfs

für Recht erkannt:

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil
des 4. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Saar-
brücken vom 17. Mai 1985 aufgehoben, und zwar
hinsichtlich des Zahlungsanspruches und der Kosten-
entscheidung in vollem Umfang, hinsichtlich der
Feststellungsklage dagegen nur insoweit, als sie
sich nicht auf die angebliche Falschberechnung des
Pachtzinses für den Campingplatz bezieht.

In diesem Umfang wird die Sache zur anderweiten
Verhandlung und Entscheidung, auch über die
Kosten der Revision, an das Berufungsgericht zu-
rückverwiesen.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

Die am 23. Mai 1973 gegründete, am 16. April 1975
im Handelsregister eingetragene und nunmehr in Liquidation
befindliche Klägerin betreibt ab 1976 den Campingplatz



[JLaw – Gesetze und Urteile](#)
Kostenlos
Über 200 Gesetze
Über 100.000 Urteile
[\(mobile App\)](#)



[JLaw – für Android](#)



[JLaw – für iOS](#)

K [REDACTED] nebst angegliedertem Gaststättenbetrieb sowie den Wohnwagen- und Mobilheimverkauf. Bis zur Aufnahme des Geschäftsbetriebs durch die Klägerin wurde der Campingplatz durch die jetzigen Liquidatoren und vormaligen Geschäftsführer der Klägerin in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts betrieben. Diese gründeten dann im Jahre 1973 die Klägerin. Sie beabsichtigten damit, bei dem Betrieb des Campingplatzes anfallende Steuern zu sparen. Entsprechend diesem Vorhaben sollte die Klägerin als Betriebsgesellschaft den Campingplatz übernehmen, während die Grundstücke bei der BGB-Gesellschaft verblieben, die diese an die Klägerin verpachten sollte. Dabei wurde ein jährlicher Pachtzins in Höhe von 180.000,-- DM vereinbart.

Im Jahre 1974 wurde der Gesellschaftsvertrag der Klägerin dahingehend geändert, daß die Geschäftsanteile von den Geschäftsführern und damaligen Gesellschaftern auf deren Ehefrauen übertragen wurden. Gleichzeitig erteilten die Ehefrauen durch zusätzlichen Vertrag den Geschäftsführern unwiderrufliche und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreite Vollmacht, jederzeit die Gesellschaftsanteile unentgeltlich auf sich selbst zurückzuübertragen und verpflichteten sich darüberhinaus, über die Anteile selbst nicht ohne Zustimmung der Geschäftsführer zu verfügen.

Sowohl bei der Gründung der Klägerin als auch bei der Änderung des Gesellschaftsvertrages im Jahre 1974 wurden die Gründer und späteren Geschäftsführer der Klägerin von den Beklagten zu 1) und 2), die mit dem

Beklagten zu 3) in einer Sozietät verbunden sind, steuerlich beraten. Auch nach Gründung der Klägerin und deren Eintragung im Handelsregister war die Sozietät der Beklagten für sie tätig. Sie erstellte nach 1975 die jährliche Steuererklärung der Klägerin und korrigierte deren Bilanz per 31. Dezember 1976. Der in dieser Bilanz bilanzierte und in dem schriftlichen Pachtvertrag vereinbarte Pachtzins von jährlich 180.000,- DM ist von der Sozietät der Beklagten ermittelt und der Klägerin vorgeschlagen worden.

Die Buchhaltung wurde dagegen von der Klägerin selbst geführt, die auch die Jahresbilanz erstellt hat.

In der Zeit vom 5. April 1979 bis 30. Mai 1979 fand bei der Klägerin eine Außenprüfung des Finanzamtes statt. Die Finanzverwaltung gewann aufgrund der Prüfung die Überzeugung, daß es bei der Klägerin im Jahre 1976 in erheblichem Umfange zu verdeckten Gewinnausschüttungen gekommen sei. Sie forderte deshalb hierfür Körperschafts- und Gewerbesteuer für 1976 und 1977 in Höhe von 92.450,50 DM nach.

Im vorliegenden Rechtsstreit verlangt die Klägerin Ersatz dieses Betrages und die Feststellung der Schadensersatzpflicht der Beklagten hinsichtlich der weiteren Schäden.

Das Landgericht hat die Klage abgewiesen.

Mit ihrer - erfolglos gebliebenen - Berufung hat die Klägerin die Verurteilung der Beklagten zur Zahlung von 92.450,50 DM nebst 12% Zinsen seit dem 15. April 1980, sowie die Feststellung beantragt, daß die Beklagten ge-

samtschuldnerisch verpflichtet seien, ihr, der Klägerin jeden weiteren Schaden zu ersetzen, der ihr "durch die Nichtaufklärung über die Gefahrvermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen und der dadurch im Bericht der Bezirksbetriebsprüfungsstelle des Finanzamtes N [REDACTED] [REDACTED] vom 23. Juli 1979 festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen bei der Verrechnung von Geschäftsführergehältern, Gesellschaftergehältern, Gehältern der Töchter der Geschäftsführer, bei der Überlassung von PKW's für Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb, bei Zinsvorteilen sowie durch Falschberechnung des Pachtzinses für den Campingplatz" entstehe.

Mit ihrer Revision verfolgt die Klägerin ihre bisherigen Ansprüche mit Ausnahme des Feststellungsanspruches hinsichtlich der angeblich falsch berechneten Pachtzinsen weiter.

Entscheidungsgründe:

I.

Das Berufungsgericht geht ohne Rechtsfehler davon aus, daß zwischen den Parteien vertragliche Beziehungen bestanden haben, die berufliche Leistungen der Beklagten zum Gegenstand hatten.

1. Dem Senat erscheint es allerdings zweifelhaft, ob hier ein einheitlicher Steuerberatervertrag zustande gekommen ist, der, wie das Berufungsgericht meint, "keine

von Fall zu Fall bestimmte Einzelleistung, sondern allgemein die steuerliche Beratung der Klägerin als GmbH zum Gegenstand hatte". Die Beklagten bestreiten dies; sie behaupten, daß sie jeweils Einzelaufträge erhalten hätten. Die gegenteilige Auffassung des Berufungsgerichts (BU S. 10, letzter Absatz) stützt sich offenbar nur darauf, daß die Klägerin sich in allen Fällen, in denen sie auf steuerlichem Gebiet Rat und Hilfe benötigte, an die Sozietät der Beklagten gewandt hat. Das allein genügt jedoch nicht, um ein Dauerschuldverhältnis annehmen zu können. Entscheidend ist stets der Parteilwille, der, wenn er sich nicht aus ausdrücklichen Vertragsbestimmungen ergibt, aus dem dem anderen Teil erkennbaren Parteiverhalten erschlossen werden muß. Auch dann, wenn ein Steuerpflichtiger sich immer wieder des selben steuerlichen Beraters bedient, können Einzelaufträge vorliegen. Ein Dauermandat wird vor allem dann anzunehmen sein, wenn einem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten die Führung der Handelsbücher des Mandanten übertragen worden ist. Ein solcher Fall lag hier jedoch gerade nicht vor; die Klägerin hatte nicht nur die Buchführung, sondern auch die Erstellung der Bilanzen eigenen Kräften übertragen.

Für die Frage, ob die Beklagten für eine fehlerhafte und unvollständige Beratung bei der Gründung der GmbH verantwortlich sind, kommt es allerdings auf diesen Punkt nicht an. Es ist unstreitig, daß die Beklagten zu 1) und 2) zur steuerlichen Beratung über die mit der Gründung der GmbH zusammenhängenden Fragen herangezogen worden sind. Wenn damit nicht die Erteilung eines Dauermandates verbunden gewesen sein sollte, so lag darin doch auf

jeden Fall der Abschluß eines Einzelberatungsvertrages. Für den Umfang der Aufklärung, den die Beklagten im Rahmen des Beratungsgesprächs schuldeten, war es ohne Bedeutung, ob ein Dauerauftrag oder ein Einzelauftrag vorlag. Wenn die Beratung bei der Gesellschaftsgründung Gegenstand eines besonderen Vertrages war, dann wird dieser allerdings nicht als Geschäftsbesorgungsvertrag angesehen werden können; denn der Berater will nicht ein an sich dem Mandanten obliegendes Geschäft an dessen Stelle führen, sondern ihn instandsetzen, diese Geschäfte selbst zu besorgen. Auch das ist jedoch für die rechtliche Beurteilung ohne Bedeutung. Für die Folgen einer fehlerhaften Beratung haftet der Steuerberater im Rahmen eines schlichten Dienstvertrages ebenso wie im Rahmen eines Geschäftsbesorgungsvertrages.

2. Zur Aktivlegitimation bemerkt das Berufungsgericht: Auftraggeber für die von den Beklagten zu 1) und 2) erbrachten steuerberatenden Tätigkeiten und damit Vertragspartner des Steuerberatervertrages sei mangels entgegenstehender Anhaltspunkte derjenige gewesen, für den diese Leistungen bestimmt gewesen seien. Die Beratung über die steuerrechtliche Bedeutung und Auswirkung verdeckter Gewinnausschüttungen und deren Vermeidung sei nur für die GmbH als Kapitalgesellschaft von Bedeutung gewesen. Vertragspartner der Beklagten sei daher zunächst die GmbH-Vorgesellschaft gewesen; die in deren Person begründeten Rechte aus dem Steuerberatungsvertrag seien mit der Eintragung im Handelsregister automatisch auf die GmbH übergegangen. Diese rechtliche Beurteilung

ist zutreffend.

3. Das Berufungsgericht nimmt an, daß der Steuerberatungsvertrag nicht mit einzelnen Mitgliedern der Sozietät, sondern mit der Sozietät im Ganzen zustande gekommen sei; hierfür spreche insbesondere auch die Art der Rechnungsstellung. Diese Beurteilung steht im Einklang mit der Verkehrsauffassung; sie ist nahe-
liegend und aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden. Für Schadensersatzansprüche wegen fehlerhafter Beratung haften daher alle Mitglieder der Sozietät, nicht nur diejenigen, denen eine schuldhaftige Vertragsverletzung zur Last fällt.

II.

Das Berufungsgericht hat zunächst erörtert, in welchen Vorgängen die verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen ist, die zur Nachforderung von Steuern geführt hat. Es hat sodann geprüft, inwieweit hierfür Beratungsfehler der Beklagten ursächlich waren. Das ist vom methodischen Ansatzpunkt her richtig. Das Berufungsgericht geht auch zutreffend davon aus, daß verdeckte Gewinnausschüttungen unter zwei voneinander unabhängigen Voraussetzungen gegeben sein können, nämlich einmal dann, wenn eine Kapitalgesellschaft ihren Gesellschaftern außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter unter sonst

gleichen Umständen nicht gewährt haben würde, oder dann, wenn nicht von vorneherein klar und eindeutig bestimmt ist, ob und in welcher Höhe Leistungen erbracht werden sollen oder wenn nicht einer klaren Vereinbarung gemäß verfahren wird. Zutreffend ist weiterhin, daß es für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung ausreicht, wenn der Vermögensvorteil dem Gesellschafter nur mittelbar, nämlich über eine ihm nahestehende Person zugewendet wird (Felix/Streck KStG 1977, § 8 Anm. 72; Lange, Verdeckte Gewinnausschüttung 4. Aufl. 1973 Rdn. 13; Döllner, Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften 1975 S. 31; jeweils mit eingehenden Nachweisen aus der Rechtsprechung).

Die rechtlichen Schlüsse, die das Berufungsgericht aus diesen allgemeinen Grundsätzen zieht, kann sich der Senat jedoch nicht in vollem Umfang zu eigen machen. Im einzelnen ist dazu zu bemerken:

1. Geschäftsführergehalt:

Das Gehalt des Geschäftsführers einer GmbH gehört grundsätzlich zu den Betriebsausgaben, und zwar auch dann, wenn der Geschäftsführer gleichzeitig Gesellschafter (oder naher Verwandter eines Gesellschafters, z.B. dessen Ehegatte) ist. Die Gehaltszahlungen können daher, sofern gewisse, von der Finanzrechtsprechung entwickelte Regeln beachtet werden, nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen angesehen werden. Nur auf die Nichtbeachtung dieser Regeln ist es zurückzuführen, daß im vorliegenden Fall das Geschäftsführergehalt nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden konnte:

a) Die steuerliche Anerkennung des Geschäftsführergehalts setzt in Fällen der vorliegenden Art, in denen die Geschäftsführer gleichzeitig die Gesellschafter (bzw. die Ehegatten der Gesellschafter) sind, klare Vereinbarungen voraus (BFH BStBl. 1956 III 288; 1961 III 68; 1968 II 234; 1969 II 268; 1974 II 497; 1974 II 585; 1974 II 719; 1976 II 74; 1977 II 172; Felix/Streck, KStG 1977, § 8, vGA-ABC "Dienstverhältnis" Anm. 9). Die Verträge müssen an sich nicht notwendigerweise schriftlich abgefaßt sein (Lange aaO Rdn. 320 Abs. 2; Felix/Streck aaO § 8 Anm. 123, 124; RFH RStBl 1932, 546), es liegt jedoch auf der Hand, daß bei mündlichen Vereinbarungen die steuerliche Anerkennung schwerer zu erreichen ist als bei schriftlichen, so daß der steuerliche Berater schriftliche Abfassung empfehlen sollte (so auch Felix/Streck aaO § 8 Anm. 124). Die Vereinbarungen müssen bei Beginn der Geschäftsführertätigkeit, also im voraus getroffen werden; rückwirkende Verträge werden von der Rechtsprechung nicht anerkannt (Felix/Streck aaO § 8 Anm. 83, 131-137; § 8 vGA-ABC, "Dienstverhältnis" Anm. 9; BFH BStBl. 1962 III 318; 1963 III 440; 1968 II 234; 1968 II 482; 1971 II 463; 1972 II 501; 1974 II 179; 1976 II 74; BVerfGE 22, 156 m.w.N. auf S. 161). Schon an dieser Voraussetzung kann es hier fehlen. Die Klägerin behauptet, die Anstellungsverträge seien nicht zu Beginn der Geschäftsführertätigkeit, sondern erst im Jahre 1979, als die Betriebsprüfung bevorstand, von den Beklagten aufgestellt worden (Klageschrift S. 7 Bl. 7 d.A.; Schriftsatz vom 3.11.1980 S. 12, 19, Bl. 98, 105 d.A.; Tatbestand des Landgerichtsurteils S. 5 Bl. 211 d.A., letzter Absatz; Schriftsätze vom 18.12.1981 Bl. 258 d.A.; vom 9.6.1982

S. 2 Bl. 291 d.A.; vom 11.11.1982 S. 3 Bl. 381 d.A.; Berufungsurteil S. 9 Bl. 333 d.A. letzter Absatz des Tatbestands). Die Beklagten sind diesem Sachvortrag zwar entgegengetreten; ihre Einlassung ist jedoch unklar und widerspruchsvoll, so daß es zweifelhaft erscheint, ob überhaupt ein wirksames Bestreiten vorliegt (vgl. dazu Klageerwiderung vom 2.9.1980 S. 11, 12, 14 Bl. 73, 75, 76 d.A.; Schriftsätze vom 22.12.1980 S. 3, 10 Bl. 135, 142 d.A.; vom 29.9.1981 S. 5, Bl. 246 d.A.; vom 15.4.1982 S. 2 Bl. 273 d.A.; vom 11.1.1983 S. 2 Bl. 408 d.A.). Auf jeden Fall ist dieser Punkt vom Berufungsgerecht nicht tatrichterlich geprüft worden, so daß für die Revisionsinstanz die Richtigkeit des Vorbringens der Klägerin unterstellt werden muß.

Die Beklagten, die als steuerliche Berater zur Gründung der GmbH hinzugezogen waren, waren verpflichtet, die Gründer der GmbH darauf hinzuweisen, daß es erforderlich ist, von Anfang an klare Vereinbarungen über die Bezüge zu treffen, und die schriftliche Niederlegung dieser Vereinbarung zu empfehlen. Die Betriebsprüfer haben allerdings diesen Punkt nicht beanstandet. Sie haben dem Geschäftsführer geglaubt, daß die Anstellungsverträge rechtzeitig abgefaßt worden seien; sie haben ihnen lediglich deshalb die steuerliche Anerkennung verweigert, weil sie nicht durchgeführt worden sind. Dennoch kann die verspätete Abfassung der Geschäftsführerverträge für die Beanstandung ursächlich gewesen sein. Solange die Verträge nicht vorlagen, konnten sie von den

Geschäftsführern nicht beachtet werden. Es ist nicht auszuschließen, daß nach den Bestimmungen der Verträge verfahren worden wäre, wenn sie rechtzeitig abgesetzt und unterzeichnet worden wären. Ob dies zutrifft, ist eine Frage, die der Tatrichter nach § 287 ZPO zu beurteilen hat.

b) Aber auch dann, wenn die Verträge rechtzeitig abgefaßt worden sein sollten, könnten die Beklagten zum Schadensersatz verpflichtet sein. Zur steuerlichen Anerkennung von Geschäftsführerverträgen genügt es nicht, daß von vorneherein klare (schriftliche) Vereinbarungen getroffen worden sind; nach diesen Vereinbarungen muß auch tatsächlich verfahren worden sein (BFH BStBl 1974 II 179; 1974 II 585; 1976 II 74; 1976 II 734). Die Betriebsprüfer haben dazu in ihrem Bericht ausgeführt, daß ihnen zwar klare Vereinbarungen über die Bezüge der Geschäftsführer vorgelegt worden seien; nach diesen Vereinbarungen sei jedoch nicht verfahren worden. Die in den Verträgen vorgesehenen regelmäßigen Gehaltszahlungen hätten nicht stattgefunden. Vielmehr hätten die Geschäftsführer zu ganz unterschiedlichen Zeitpunkten jeweils die Beträge aus dem Gesellschaftsvermögen entnommen, die sie zu ihrer Lebensführung benötigten. Die Entnahmen seien auf einem Verrechnungskonto festgehalten worden. Erst Ende des Jahres 1976 seien die

Bezüge in einem Vorgang nachgebucht und mit den während dieses Jahres getätigten Entnahmen verrechnet worden. Das reicht aus, um den Verträgen die steuerliche Anerkennung zu versagen und hinsichtlich der Entnahmen eine verdeckte Gewinnausschüttung annehmen zu können.

Das Berufungsgericht glaubt, daß die Beklagten für diese Fehler nicht verantwortlich seien. Es meint, eine Hinweis- und Belehrungspflicht des steuerlichen Beraters setze nur dann ein, wenn hierzu ein konkreter Anlaß bestehe; ein solcher konkreter Anlaß sei dann gegeben, wenn die dem steuerlichen Berater bekannte Abwicklung der Geschäftsvorgänge durch seinen Mandanten oder die diesbezüglichen Absichten seines Mandanten die Gefahr einer verdeckten Gewinnausschüttung nahelegen; er bestehe aber auch dann, wenn der steuerliche Berater mit einem derartigen Verhalten seines Mandanten rechnen müsse. Das ist zwar zutreffend. Die Befürchtung, daß der Mandant etwas falsch machen werde, kann sich jedoch nicht nur aus den persönlichen Verhältnissen des Mandanten, seinen Charaktereigenschaften, seiner mangelnden Zuverlässigkeit, seinem Wissensstand, seiner mangelnden geschäftlichen Gewandtheit u.ä. ergeben; sie ist vielmehr auch dann begründet, wenn eine Situation besteht, in der die Steuerpflichtigen erfahrungsgemäß häufig Fehler begehen. So war es aber hier: Der Campingplatz wurde zunächst von der aus den Herren E. [REDACTED] und G. [REDACTED] bestehenden Personalgesellschaft betrieben. Der Gewinn, der hierbei erzielt wurde, zählt zu den Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit, bei denen nicht zwischen der

Vergütung für die in der Leitung des Betriebs liegende Arbeitsleistung und dem Ertrag des im Betrieb investierten Kapitals unterschieden wird. Die Gesellschafter konnten jederzeit ohne steuerlichen Nachteil Beträge für private Zwecke entnehmen. Derartige Privatentnahmen sind in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ausdrücklich als zulässig anerkannt; sie sind bei der Ermittlung des Betriebsgewinns der Differenz zwischen dem Anfangs- und Endvermögen hinzuzurechnen. Die gesellschaftliche Neuordnung geschah allein aus steuerlichen Gründen. Es war daher damit zu rechnen, daß sich auch nach der Gründung der GmbH an der tatsächlichen Gestaltung des Gewerbebetriebs nichts ändern würde. Unter diesen Umständen war zu befürchten, daß sich die jetzigen Geschäftsführer nach wie vor als "Herren im Haus" fühlten und sich weiterhin für berechtigt hielten, nach Belieben Geldmittel für ihre privaten Bedürfnisse aus dem Betrieb zu entnehmen. Es genügte demnach nicht, daß die Beklagten zu 1) und 2) die Geschäftsführerin der Klägerin zur Abfassung und Unterzeichnung von schriftlichen Geschäftsführerverträgen veranlaßten; sie mußten auch darüber belehren, inwieweit die bisherige Entnahmepraxis geändert werden mußte. Sie hätten darauf hinweisen müssen, daß sie in Zukunft zwischen dem Vermögen der BGB-Gesellschaft und dem der GmbH unterscheiden müssen: Aus dem BGB-Gesellschaftsvermögen seien nach wie vor Entnahmen in beliebiger Höhe möglich. Dagegen sei es erforderlich, beim GmbH-Vermögen die Zahlungs- und Buchungsvorgänge an die Regelungen des Geschäftsführervertrages anzupassen.

Nach den bisherigen Feststellungen des Berufungsgerichts besteht auch kein Anlaß zur Annahme, daß die ursprüngliche Belehrungsbedürftigkeit später weggefallen sei.

Das Berufungsgericht hat - von seinem Standpunkt aus folgerichtig - geprüft, ob die Beklagten nachträglich also nach der Neuordnung der gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse - Anlaß zu einem Eingreifen hatten. Dies hängt mit der oben unter Ziff. I 1 erörterten Auffassung des Berufungsgerichts zusammen, zwischen den Parteien habe ein Dauerschuldverhältnis bestanden, das die ständige steuerliche Beratung der GmbH zum Gegenstand hatte. Von diesem Ausgangspunkt aus kommt es zu dem Ergebnis, daß die Beklagten keine Anhaltspunkte für eine fehlerhafte Sachbehandlung bei der Klägerin gehabt hätten. Hierauf kommt es jedoch dann nicht an, wenn bereits bei der Beratung anläßlich der Gründung der GmbH die Beklagten die erforderlichen Belehrungen versäumt haben sollten.

C. Die Betriebspüfer haben die Ansicht vertreten, daß eine verdeckte Gewinnausschüttung auch wegen der Unangemessenheit der Geschäftsführerbezüge anzunehmen sei. Sie führen (hilfsweise) aus, es sei unvorstellbar, daß einerseits einem fremden Dritten eine derart weitgehende Entnahmebefugnis eingeräumt worden wäre. Andererseits seien auf dem Verrechnungskonto, durch das die Entnahmen der Geschäftsführer erfaßt wurden, auch die Forderungen gegen die aus den beiden Gesellschaftern bestehende Besitzgesellschaft (Gesellschaft des bürgerlichen Rechts) erfaßt worden. Es sei unvorstellbar, daß ein "fremder Dritter" sich darauf eingelassen hätte, daß sein Anspruch aus Geschäftsführertätigkeit mit Verpflichtungen gegenüber einer dritten fremden Person (Gesellschaft des bürgerlichen Rechts) verrechnet werde. Dieser Gedankengang erscheint dem Senat nicht über-

zeugend. Als verdeckte Gewinnausschüttung lassen sich grundsätzlich nur Vorteile auffassen, die die Gesellschaft dem Gesellschafter-Geschäftsführer gewährt. Dagegen können Nachteile, die der Geschäftsführer zugunsten der Gesellschaft auf sich nimmt, nicht den Vorwurf der verdeckten Gewinnausschüttung begründen. Auch ist es verfehlt, eine aus den beiden Geschäftsführern bestehende Gesellschaft des bürgerlichen Rechts als ein von diesen beiden verschiedenes selbständiges Rechtssubjekt zu behandeln. Sicherlich hätten sich zwei familienfremde Geschäftsführer nicht darauf eingelassen, daß ihre Gehaltsansprüche mit Ansprüchen einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts verrechnet wurden, die aus den Ehemännern der Gesellschafterinnen bestand. Das ist aber ein falscher Vergleichsmaßstab. Es hätte gefragt werden müssen, ob zwei familienfremde Geschäftsführer sich damit einverstanden erklärt hätten, daß ihre Gehaltsansprüche mit den Forderungen einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts verrechnet wurden, die aus diesen beiden (familienfremden) Gesellschaftern bestand.

Das Berufungsgericht hat daher mit Recht diesen Gedankengang der Betriebsprüfer nicht übernommen. Da unter diesem Gesichtspunkt keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, entfiel insoweit eine Belehrungspflicht der Beklagten.

d) Da nach den Ausführungen unter II 1 a) und b) die Geschäftsführerverträge steuerlich nicht anerkannt werden konnten, hätten die gesamten Entnahmen der Geschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt werden müssen. Diese weitgehende Konsequenz

haben die Betriebsprüfer jedoch nicht gezogen. Sie haben den Betrag, den die Geschäftsführer über ihr Gehalt hinaus entnommen haben, als (zinsloses) Darlehen behandelt, mit der Folge, daß eine verdeckte Gewinnausschüttung nur im Zinsvorteil gesehen wurde. Das entsprach nicht den von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen. Diese erkennt ein dem Gesellschafter oder seinen Familienangehörigen gewährtes Darlehen nur dann steuerlich an, wenn klare Vereinbarungen über die Kündigung, die Tilgung oder den Rückzahlungszeitpunkt vorliegen (RFH RStBl. 1929, 556; 1933, 620; BFH BStBl. 1958 III., 451; Lange aaO Rdn. 291 - 306). Da es hier an solchen Vereinbarungen fehlte, hätten die gesamten entnommenen Beträge, nicht etwa nur der Zinsvorteil, als verdeckte Gewinnausschüttung aufgefaßt werden müssen. Bei richtiger steuerrechtlicher Beurteilung durch die Finanzverwaltung wäre daher der Schaden, der der Klägerin durch die (in der Revisionsinstanz zu unterstellende) Verletzung der Hinweispflicht durch die Beklagten entstanden ist, noch höher gewesen. Die Haftung der Beklagten für die tatsächlich entstandene Steuer-mehrbelastung wird dadurch jedoch nicht berührt.

Dieser Beurteilung steht auch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 23. Juni 1981 - VIII R 102/80 - FinRdsch 1982, 124 f -, auf das sich die Beklagten in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat berufen haben, nicht entgegen. Diese Entscheidung behandelt einen Fall, in dem eine Kapitalgesellschaft für die bei ihr angestellten Gesellschafter Verrechnungskonten führte. Die

steuerliche Anerkennung der Anstellungsverträge ist, soweit ersichtlich, im damaligen Verfahren weder von der Finanzverwaltung noch von den Finanzgerichten in Zweifel gezogen worden; auch sind die vereinbarten Gehälter jeweils bei Fälligkeit auf dem Verrechnungskonto eingebucht worden. Gegenstand der Entscheidung war damals lediglich die Frage, ob in Höhe der Sollbuchungen, die das durch die Verbuchung der Gehälter entstandene Guthaben überstiegen und daher mit zukünftigen Gehaltsansprüchen zu verrechnen waren, eine Darlehensgewährung vorlag; der Bundesfinanzhof hat dies bejaht. Im vorliegenden Fall sind dagegen die Gehälter nicht laufend und rechtzeitig verbucht worden; aus diesem Grunde ist den Geschäftsführerverträgen die steuerliche Anerkennung versagt worden, so daß es für die steuerrechtliche Beurteilung so angesehen werden muß, als ob überhaupt kein entgeltlicher Geschäftsführervertrag abgeschlossen worden wäre.

e) Daß ihnen die für die steuerliche Beurteilung maßgeblichen und von den Betriebsprüfern zur Anwendung gebrachten Rechtsgrundsätze unbekannt gewesen seien, behaupten die Beklagten nicht. Es besteht deshalb kein Anlaß zur Erörterung der Frage, ob ihnen eine solche Unkenntnis zum Verschulden gereichen würde.

2. Gehaltszahlungen an die Ehefrauen:

Das Berufungsgericht verneint ein Verschulden der Beklagten aus den gleichen Gründen wie bei den Gehaltszahlungen an die Geschäftsführer. Insoweit hält daher

das Berufungsurteil einer rechtlichen Nachprüfung nicht stand.

3. Gehaltszahlungen an die Töchter

Die Betriebsprüfer haben die Zahlungen an die Töchter als verdeckte Gewinnausschüttungen angesehen, weil die Arbeitsverhältnisse mit ihnen nur fingiert waren. Diese steuerrechtliche Beurteilung ist zutreffend. Nach der Auffassung des Berufungsgerichts sind die Beklagten für den dadurch verursachten Schaden nicht verantwortlich; mit solchen Manipulationen ihrer Mandantin hätten sie nicht zu rechnen brauchen. Dieser Auffassung schließt sich der Senat an. Auch die Revision vermag in diesem Punkt ein Verschulden der Beklagten nicht aufzuzeigen.

4. Private Nutzung der Personenkraftwagen:

Die Finanzverwaltung hat in der privaten Nutzung der zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Personenkraftwagen eine verdeckte Gewinnausschüttung gesehen. Das Berufungsgericht meint, diese Beanstandung sei nicht begründet gewesen. Da den Geschäftsführern im Anstellungsvertrag die private Nutzung der Kraftwagen gestattet gewesen sei und auch der Lohnsteuer unterliegen sollte, hätte dies

nur dann als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen werden können, wenn einem unbeteiligten Dritten ein solcher Vermögensvorteil nicht gewährt worden wäre. Davon könne jedoch nicht ausgegangen werden; es sei vielmehr gang und gäbe, daß leitenden Angestellten einer Firma und insbesondere Geschäftsführern einer GmbH Firmenfahrzeuge zur privaten Nutzung überlassen werden. Selbst wenn aber eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen sollte, seien die Beklagten hierfür nicht verantwortlich, da sie von einer derartigen privaten Nutzung nichts wußten und auch mit ihr nicht hätten rechnen müssen. Diese Ausführungen halten einer rechtlichen Nachprüfung nicht stand.

Zwar müssen nach der heute herrschenden Auffassung Fahrten mit dem Dienstwagen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ohne ausdrückliche Vereinbarung im Arbeitsvertrag als üblich angesehen werden. Insoweit liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, auch nicht bei Mittagsheimfahrten (BFH HFR 1962, 339; Lange aaO Rdn. 355 Abs. 2). Soweit aber der Gesellschafter-Geschäftsführer den Kraftwagen auch im Übrigen privat benutzen darf, liegt nur dann keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn ihm diese Privatnutzung im Dienstvertrag ausdrücklich als Teil seiner Dienstbezüge zugestanden worden ist und der entsprechende Wert der Lohnsteuer unterworfen wird (Lange aaO Rdn. 356: vgl. auch BFH HFR 1961, 170). Den Geschäftsführern der Klägerin war zwar in ihrem Anstellungsvertrag die private Nutzung der Firmen-

kraftwagen gestattet worden; dieser Vertrag ist aber, wie oben ausgeführt, steuerlich nicht anzuerkennen, weil er nicht durchgeführt worden ist. Die steuerliche Nichtanerkennung führt dazu, daß alle Leistungen die aufgrund des Vertrages erbracht werden - also auch die private PKW-Nutzung - , als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt werden. Daran kann auch der Umstand, daß die private Nutzung der Lohnsteuerpflicht unterworfen wurde, nichts ändern.

Seine gegenteilige Ansicht begründet das Berufungsgericht damit, daß hinsichtlich der PKW-Nutzung nach den Bestimmungen der Anstellungsverträge verfahren worden sei. Das kann jedoch nicht entscheidend sein. Steuerlich wären die Verträge nur dann anzuerkennen gewesen, wenn sie beachtet worden wären, wenn also in allen wesentlichen Punkten nach ihnen verfahren worden wäre. Ist das der Fall, dann schaden kleinere Abweichungen von den vertraglichen Bestimmungen nichts. Weicht dagegen die tatsächliche Handhabung weitgehend von den vertraglichen Bestimmungen ab, dann kann der Umstand, daß in einem Nebenpunkt nach dem Vertrag verfahren wurde, nicht dazu führen, daß der Vertrag hinsichtlich dieses Nebenpunktes als wirksam behandelt wird. Die steuerliche Anerkennung eines Anstellungsvertrages ist nicht teilbar.

Im übrigen ist es auch unrichtig, daß hinsichtlich der Benutzung der Firmenwagen nach dem Anstellungsvertrag verfahren worden sei. Das Berufungsgericht verweist insoweit auf die Gewinn- und Verlustrechnung Bl. 120 d.A. Gemeint ist offensichtlich Bl. 118 d.A. Dort

haben zwar die Beklagten in einer Bleistiftkorrektur den Gegenwert der privaten Nutzung als Betriebseinnahmen angesetzt; die Gegenbuchung erfolgte auf dem Verrechnungskonto, auf dem die Einnahmen der Geschäftsführer erfaßt wurden. Die Geschäftsführer sind also mit den Kosten der privaten PKW-Nutzung belastet worden; eine Zahlung ist insoweit jedoch nicht erfolgt; vielmehr ist der entsprechende Betrag als ein Darlehen der Gesellschaft an die Geschäftsführer behandelt worden. Diese Handhabung widersprach aber dem Anstellungsvertrag, nach dem die Geschäftsführer zur unentgeltlichen Nutzung der Firmenkraftwagen berechtigt sein sollten.

Die Prüfer sind mit Recht davon ausgegangen, daß die PKW-Überlassung unentgeltlich gewährt worden sei (Iz 32). Mit dieser Feststellung steht es nicht im Widerspruch, daß die Geschäftsführer mit dem Gegenwert der Nutzung belastet worden sind. Gezahlt wurde das in der Bilanz ausgewiesene Entgelt nicht; es wurde vielmehr praktisch wie ein den Geschäftsführern gewährtes Darlehen behandelt. Für die steuerliche Anerkennung einer Darlehenshingabe durch die Gesellschaft an die Gesellschafter (oder ihnen nahestehende Personen) ist es jedoch erforderlich, daß das Darlehen in den Büchern der Gesellschaft ordnungsgemäß verbucht ist, daß klare Vereinbarungen über Tilgungsraten, den Rückzahlungszeitpunkt oder die Kündigungsfrist getroffen und die üblichen Sicherheiten bestellt werden (Senatsurteil vom 29. 9.1982 - IVa ZR 309/80 unter I 4 b 7. Absatz S. 23/24 des Urteilsabdrucks - VersR 1983, 177, 179 re. Spalte 4. Absatz). Diese Voraussetzungen lagen hier nicht vor.

Wenn die Beklagten dafür verantwortlich sind, daß die Anstellungsverträge steuerlich nicht anerkannt wurden (vgl. dazu oben Abschnitt II, 1), dann umfaßt ihre Schadensersatzpflicht auch die steuerliche Mehrbelastung, die dadurch entstanden ist, daß in der privaten PKW-Nutzung eine verdeckte Gewinnausschüttung gesehen wurde. Darauf, ob eine solche Nutzung für die Beklagten vorhersehbar war, kommt es in einem solchen Fall nicht an.

5. Pachtzahlung

Die Finanzverwaltung hat den Pachtzins, den die GmbH der BGB-Gesellschaft zahlt, als unangemessen hoch angesehen und deshalb teilweise als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet. In Wirklichkeit war jedoch der Pachtzins, wie das Berufungsgericht rechtsfehlerfrei feststellt, angemessen. Wenn bei der Betriebsprüfung nur dieser Punkt beanstandet worden wäre, hätte der Steuernachteil durch Einlegung des Einspruchs, ggfs. durch Finanzgerichtsklage beseitigt werden können. Bei der hier vorliegenden Fallgestaltung hatte die Klägerin jedoch gute Gründe, von der Einlegung des Einspruchs abzusehen. Wie bereits oben unter II. 1 d) ausgeführt, wurden bei der Betriebsprüfung die verdeckten Gewinnausschüttungen, die durch die Entnahmen

der Geschäftsführer entstanden waren, zu niedrig bemessen. Hätte die Klägerin von den ihr zustehenden Rechtsbehelfen Gebrauch gemacht, so hätte sie zwar damit rechnen können, daß der Steuerbescheid hinsichtlich der Pachtzinszahlungen korrigiert wurde. Sie hätte aber befürchten müssen, daß die verdeckten Gewinnausschüttungen, die sich aus den Entnahmen der Gesellschafter ergaben, mit einem höheren Betrag angesetzt wurden. Dabei wäre auch eine Abänderung der Steuerfestsetzung zu Lasten der Klägerin möglich gewesen (§ 367 Abs. 2 Satz 2 AO 1977). Die Einlegung des Einspruchs hätte also den bereits entstandenen Schaden noch erhöhen können. Daß die Anfechtung der Steuerfestsetzung mit einem solchen Risiko verbunden war, war eine Folge der Nichtanerkennung der Geschäftsführerverträge. Wenn die Beklagten für die Nichtanerkennung dieser Verträge verantwortlich sind, haben sie auch den Schaden zu tragen, der dadurch entstanden ist, daß die Klägerin aus den dargelegten Gründen eine Änderung der Verwaltungsentscheidung über die steuerliche Behandlung der Pachtzinszahlungen nicht ohne anderweitige steuerliche Nachteile erreichen konnte.

III.

1. Die Klägerin macht geltend, die für das Jahr 1976 festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen hätten auch im Jahre 1977 zu einer erhöhten Steuerbelastung geführt. Das Berufungsgericht verneint insoweit eine Schadensersatzpflicht, weil die Beklagten

für die verdeckten Gewinnausschüttungen im Jahre 1976 nicht verantwortlich seien. Da das letztere nach den Ausführungen unter II. unzutreffend ist, muß das Berufungsurteil auch insoweit aufgehoben werden.

2. a) Soweit sich der Feststellungsantrag auf die Steuern bezieht, die die Klägerin für die von den Beklagten zu erwartende Entschädigungsleistung zu zahlen haben werden, hält das Berufungsgericht ihn für zulässig; es erklärt ihn jedoch aus den gleichen Gründen wie den Zahlungsanspruch für unbegründet. Soweit der Schadensersatzanspruch aus der angeblich falschen Pachtzinsberechnung hergeleitet wird, nimmt die Revision die Abweisung des Feststellungsantrags hin. Im übrigen muß die Abweisung des Feststellungsanspruchs aus den gleichen Gründen aufgehoben werden wie die des Zahlungsanspruchs.

b) Soweit sich der Feststellungsantrag auf die Schäden bezieht, die der Klägerin durch eine Steuer Mehrbelastung in den Jahren 1977-1979 entstehen können, ist er vom Berufungsgericht als unzulässig abgewiesen worden. Es meint, es fehle für diesen Teilanspruch das Feststellungsinteresse, weil die Klägerin in der Lage sei, den Anspruch im Wege der Leistungsklage geltend zu machen. Es erkennt nicht, daß eine Bezifferung des Schadens im Zeitpunkt der Erhebung der vorliegenden Klage noch nicht möglich war. Auch geht es zutreffend davon aus, daß der Kläger seinen Feststellungsantrag auch dann weiterverfolgen darf, wenn im Laufe des Rechtsstreits die Hindernisse, die der Erhebung der Leistungsklage

entgegenstanden, wegfallen. Es meint jedoch, daß im vorliegenden Fall aus Gründen der Prozeßwirtschaftlichkeit eine Ausnahme zu machen sei. Dem kann sich der Senat nicht anschließen. Gerade vom prozeßwirtschaftlichen Standpunkt aus erscheint es sinnvoll und wünschenswert, daß über die Frage, ob die Beklagten sich durch Beratungsfehler der Klägerin gegenüber schadensersatzpflichtig gemacht haben, einheitlich entschieden wird.

IV.

Die Entscheidung des Berufungsgerichts kann auch nicht mit einer anderen Begründung (§ 563 ZPO) aufrechterhalten werden.

1. Es ist unstreitig, daß die Beklagten Mandantenbriefe herausgeben und daß der Geschäftsführer E■■■■, der ein eigenes Unternehmen betreibt und in dieser Eigenschaft ständig von den Beklagten betreut wird, die Mandantenbriefe regelmäßig erhalten hat; der Klägerin selbst und dem Geschäftsführer G■■■■ sind sie dagegen nicht zugesandt worden. Die Beklagten meinen, durch diese Briefe seien die Geschäftsführer der Klägerin ausreichend über die mit der verdeckten Gewinnausschüt-

tung zusammenhängenden Fragen unterrichtet worden; eine besondere Belehrung sei daher nicht mehr erforderlich gewesen. Demgegenüber behauptet die Klägerin, in den Briefen sei zwar auch die Frage der verdeckten Gewinnausschüttungen angesprochen worden; die abstrakten Ausführungen seien aber wegen des "Fachjargons" nicht verständlich gewesen.

Ob dieser Einwand begründet ist, kann das Revisionsgericht nicht abschließend beurteilen. Die Beklagten schuldeten der Klägerin eine konkrete, auf den vorliegenden Fall bezogene Belehrung; allgemeine Ausführungen über die Gefährlichkeit verdeckter Gewinnausschüttungen konnten solche Hinweise nicht ersetzen. Ob die Beklagten in einem der Mandantenbriefe die hier entscheidungserheblichen Einzelfragen konkret angesprochen haben, läßt sich erst dann beurteilen, wenn das betreffende Exemplar vorgelegt wird.

2. Mit Recht hat das Berufungsgericht angenommen, daß der geltendgemachte Schadensersatzanspruch nicht verjährt ist. Die Verjährungsfrist betrug 3 Jahre (Senatsurteil vom 26. Mai 1982 - IVa ZR 313/80 - LM STBerG § 68 Nr. 20 = NJW 1982, 2256 = WM 1982, 851); sie begann mit der Schlußbesprechung über das Ergebnis der Betriebsprüfung, d.h. also am 30. Mai 1979, zu laufen (BGHZ 73, 363); sie ist spätestens durch die Klagezustellung am 21. Juni 1980 unterbrochen und seitdem nicht wieder in Lauf gesetzt worden.

V.

Wie hoch der steuerliche Nachteil ist, der auf die pflichtwidrig unterlassene Belehrung der Geschäftsführer der Klägerin (vgl. dazu oben II 1,2,4,5) entstanden ist, wird das Berufungsgericht zu bestimmen haben. Dieses wird auch zu prüfen haben, ob und inwieweit sich die Klägerin ein mitwirkendes Verschulden ihrer Geschäftsführer oder anderer Personen anrechnen lassen muß.

Dr. Lang
Zugleich für RiBGH Rott-
müller, der wegen Urlaubs
verhindert ist.

Dehner

Dr. Schmidt-Kessel

Dr. Zopfs