

BGH, Urteil vom 30. September 1999 - IX ZR 139/98 - OLG Düsseldorf
LG Wuppertal

Der IX. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 30. September 1999 durch den Vorsitzenden Richter Dr. Paulusch und die Richter Dr. Kreft, Stodolkowitz, Kirchhof und Dr. Fischer

für Recht erkannt:

Auf die Revision der Klägerin zu 1 wird das Urteil des 13. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Düsseldorf vom 26. Februar 1998 im Kostenpunkt und insoweit aufgehoben, als der auf den Veranlagungszeitraum 1987 bezogene Hilfsantrag abgewiesen wurde.

Auf die Berufung der Klägerin zu 1 wird das Urteil der 5. Zivilkammer des Landgerichts Wuppertal vom 11. Juli 1995 im Kostenpunkt aufgehoben und im übrigen teilweise geändert:

Es wird festgestellt, daß die Beklagten als Gesamtschuldner verpflichtet sind, der Klägerin zu 1 alle steuerlichen Nachteile zu ersetzen, die ihr infolge der Steuerfestsetzung im Veranlagungszeitraum 1987 dadurch entstanden sind, daß die Gewinn- und Verlustabführungsverträge mit den Klägerinnen zu 2 und 3 (Organgesellschaften) steuerlich nicht wirksam waren.

Die Kosten erster Instanz haben zu tragen: Von den Gerichtskosten die Klägerin zu 1 30 %, die Klägerin zu 3 50,4 %, die Kläger zu 2, 4 und 5 je 5,4 % und die Beklagten 3,4 %; von den außergerichte-

- 4 -

richtlichen Kosten der Beklagten die Klägerin zu 1 30 %, die Klägerin zu 3 50,4 % sowie die Kläger zu 2, 4 und 5 je 5,4 %; von den außergerichtlichen Kosten der Klägerin zu 1 die Beklagten 31 %. Im übrigen tragen die Parteien ihre außergerichtlichen Kosten selbst.

Die Kosten der Berufungsinstanz fallen der Klägerin zu 1 zu 36 %, den Beklagten zu 64 %, die Kosten des Revisionsrechtszuges der Klägerin zu 22 %, den Beklagten zu 78 % zur Last.

Von Rechts wegen

Tatbestand

Die Klägerin zu 1 betreibt ein Dienstleistungsunternehmen. Sie wurde von den beklagten Steuerberatern jahrelang in steuerlicher Hinsicht umfassend beraten. Am 15. Dezember 1986 schloß die Klägerin zu 1 als Organträger mit den Klägerinnen zu 2 und 3 als Organgesellschaften Gewinn- und Verlustabführungsverträge, die die Beklagten entworfen hatten. Diese Verträge wurden für die körperschaftsteuerliche Veranlagung in den Zeiträumen 1987 und 1988 von der Finanzbehörde nicht anerkannt. In den nachfolgenden Veranlagungszeiträumen galten geänderte Verträge.

Ursprünglich haben die Kläger zu 1 bis 5 deshalb die Beklagten auf Zahlung sowie Feststellung der Schadensersatzpflicht in Anspruch genommen.



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



[JLaw – für Android](#)



[JLaw – für iOS](#)

Das Landgericht hat die Klagen abgewiesen. Nur die Klägerin zu 1 hat Berufung eingelegt und lediglich den Feststellungsantrag in umfassender Form, hilfsweise bezogen auf die Veranlagungszeiträume 1987 und 1988, weiterverfolgt. Sie hat geltend gemacht, durch die fehlerhafte Gestaltung der Verträge vom 15. Dezember 1986 sei bei ihr eine erhöhte Körperschaftsteuerschuld angefallen. Deshalb habe sie Verlustvor- bzw. -rückträge verbraucht, die ihr ansonsten noch für spätere Jahre zur Verfügung gestanden hätten. Das Berufungsgericht hat die Berufung zurückgewiesen. Der Senat hat die Revision nur hinsichtlich des auf den Veranlagungszeitraum 1987 bezogenen Hilfsantrags angenommen.

Entscheidungsgründe

Die Revision hat im Umfang der Annahme Erfolg; der erste Teil des Hilfsantrags ist begründet.

I.

Das Berufungsgericht hat im Ergebnis zu Recht die Feststellungsklage als zulässig angesehen.

Der von der Klägerin zu 1 geltend gemachte Nachteil, daß sie infolge der erhöhten Körperschaftsteuerbelastung im Jahre 1987 Verluste aus anderen

Jahren zur Ausgleichung ihrer Steuerschuld habe verwenden müssen, war nach ihrem Vorbringen bei Klageerhebung im September 1994 in der Entwicklung noch nicht abgeschlossen. In einem solchen Fall kann die Partei nach feststehender Rechtsprechung uneingeschränkt Feststellung der Ersatzpflicht begehren; sie braucht nicht hinsichtlich des bereits entstandenen Schadens Leistungsklage zu erheben (BGH, Urt. v. 30. März 1983 - VIII ZR 3/82, NJW 1984, 1552, 1554; v. 4. Dezember 1986 - III ZR 205/85, BGHR ZPO § 256 Abs. 1 Feststellungsinteresse 2).

II.

Die Beklagten sind der Klägerin zu 1 für die steuerlichen Nachteile ersatzpflichtig, die ihr infolge der rechtlichen Gestaltung des Gewinn- und Verlustabführungsvertrages mit der Klägerin zu 3 vom 15. Dezember 1986 im Veranlagungszeitraum 1987 entstanden sind.

1. Der Vertrag vom 15. Dezember 1986 ist aus von den Beklagten zu vertretenden Gründen steuerlich nicht wirksam geworden. Dafür haben sie nach vertragsrechtlichen Grundsätzen einzustehen.

a) Die mit diesem Vertrag beabsichtigte Rechtsfolge, daß der bei der Organgesellschaft, der Klägerin zu 3, angefallene Gewinn und Verlust steuerrechtlich als ein solcher des Organträgers, der Klägerin zu 1, angesehen wird, eine Steuerschuld also nur dort und nicht bei der Organgesellschaft entsteht, setzte die Vereinbarung eine Verlustübernahme entsprechend der Vorschrift

des § 302 AktG voraus (§ 17 Satz 2 Nr. 3 KStG in der damals geltenden Fassung = § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F.). Dazu muß der Vertrag entweder auf diese Vorschrift Bezug nehmen oder zumindest eine den Absätzen 1 und 3 dieser Norm inhaltlich genau entsprechende Regelung enthalten (BFH BStBl. II 1981, 383; Streck, KStG 4. Aufl. § 17 Anm. 11). Das ist hier nicht geschehen. Der von den Beklagten entworfene Vertrag bestimmt in § 3 Abs. 2 lediglich allgemein, daß die Klägerin zu 1 einen etwaigen Verlust der Klägerin zu 3 zu übernehmen hat. Das genügt nicht den Anforderungen, die das Gesetz an die Vertragsgestaltung stellt.

b) Der den Beklagten erteilte Auftrag zur Ausarbeitung eines entsprechenden Vertrages war allerdings gemäß § 134 BGB i.V.m. Art. 1 § 1 RBerG nichtig.

Die Beklagten hatten ihre Tätigkeit auf die in § 1 StBerG genannten Rechtsgebiete zu beschränken. Mit Fragen allgemein-rechtlicher Art, die nicht unmittelbar zu ihrem Wirkungskreis gehörten, durften sie sich nicht befassen. Daher waren sie nicht befugt, gesellschaftsrechtliche Verträge auszuarbeiten (vgl. Senatsurt. v. 7. Mai 1992 - IX ZR 151/91, NJW-RR 1992, 1110, 1115). Der ihnen erteilte Auftrag ist daher, obwohl er, was die steuerliche Prüfung betraf, auch erlaubte Tätigkeit umfaßte, insgesamt gemäß § 134 BGB ohne rechtliche Wirkung (vgl. BGHZ 37, 258; 50, 90, 92; 70, 12, 17). Zwar stehen nach Art. 1 § 5 Nr. 2 RBerG in der durch Gesetz vom 31. August 1998 eingeführten Fassung (BGBl. 1998 I 2597) die Vorschriften des Rechtsberatungsgesetzes dem nicht entgegen, daß Steuerberater in Angelegenheiten, mit denen sie beruflich befaßt sind, auch die rechtliche Bearbeitung übernehmen, soweit sie mit ihren beruflichen Aufgaben in unmittelbarem Zusammenhang steht und diese ohne

die Rechtsberatung nicht sachgemäß erledigt werden können. Ob der Steuerberater infolgedessen nunmehr einen gesellschaftsrechtlichen Vertrag entwerfen darf, wenn ihm die Beratung in den damit zusammenhängenden steuerlichen Fragen übertragen worden ist, kann dahingestellt bleiben; denn die genannte Vorschrift findet auf den schon im Jahre 1986 erteilten Auftrag keine Anwendung.

c) Der Auftrag wurde den Beklagten jedoch im Zuge einer ständigen Geschäftsverbindung zwischen den Parteien, im Rahmen eines auf die umfassende Betreuung in Steuersachen gerichteten Dauermandats, übertragen. Aufgrund dieser vertraglichen Beziehung waren die Beklagten verpflichtet, die Klägerin zu 1 darüber zu belehren, daß sie keine gesellschaftsrechtlichen Verträge entwerfen durften, und ihr zu raten, deshalb einen Anwalt hinzuziehen. Aus diesem Inhalt der Betreuungspflicht folgte aber auch, daß sie einen von einem Rechtsanwalt entworfenen, den zivilrechtlichen Vorgaben genügenden Ergebnisabführungsvertrag daraufhin zu überprüfen hatten, ob dessen Gestaltung den steuerlichen Interessen ihrer Mandantin entsprach. Die für den geltend gemachten Schaden wesentliche Pflichtverletzung liegt hier nicht in erster Linie in dem Verstoß gegen die Bestimmung des § 1 RBerG, sondern in der ungenügenden Beachtung steuerlicher Vorschriften. Unter solchen Umständen kann der Steuerberater, der in dem zu seinen Berufspflichten gehörenden Bereich mangelhaft gearbeitet hat, haftungsrechtlich nicht allein deshalb besser stehen, weil die ihm im Einzelfall übertragene Aufgabe auch Leistungen umfaßte, deren Erledigung § 1 RBerG untersagte. Infolgedessen rechtfertigt die aus dem Dauermandat begründete Rechtsbeziehung hier eine Haftung der Beklagten nach Vertragsgrundsätzen, obwohl der ihnen erteilte Einzelauftrag unwirksam war (vgl. BGHZ 49, 167, 168; Palandt/Heinrichs, BGB

58. Aufl. § 276 Rdnr. 103). Ob insoweit die zum Verschulden bei Vertragsschluß entwickelten Grundsätze entsprechende Anwendung finden oder die Haftung sich nach den Regeln der positiven Vertragsverletzung richtet, kann dahingestellt bleiben, weil dies auf das Ergebnis keinen Einfluß hat.

2. Der behauptete Schaden ist den Beklagten haftungsrechtlich zuzurechnen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob er schon dann vermieden worden wäre, wenn die Beklagten die Klägerin zu 1 hinsichtlich des Entwurfs eines Ergebnisabführungsvertrages an einen Anwalt verwiesen hätten, weil dieser bereits von sich aus eine Formulierung gewählt hätte, die auch den Anforderungen des § 17 KStG Rechnung getragen hätte. Der hier wesentliche Fehler lag auf steuerlichem Gebiet, also dort, wo den Beklagten ohnehin eine umfassende Betreuung der Klägerin zu 1 oblag. Der Zurechnungszusammenhang zwischen dem ihnen unterlaufenen Fehler und dem geltend gemachten Schaden bleibt dadurch unberührt, daß die steuerlich fehlerhafte Beratung mit einer durch § 1 RBerG verbotenen Tätigkeit zusammentraf; denn die Beachtung dieses Gebots fiel ebenfalls allein in den Verantwortungsbereich der Beklagten.

3. Das Berufungsgericht meint, durch den Fehler der Beklagten sei der Klägerin zu 1 jedoch kein Schaden entstanden. Die Klägerin zu 3 habe einen Bruttogewinn von 353.058 DM an die Klägerin zu 1 abgeführt; diesen Gewinn hätte die Klägerin zu 1 auch erhalten, wenn das Finanzamt den Ergebnisabführungsvertrag anerkannt hätte.

Diese Erwägungen sind rechtlich nicht haltbar und beruhen auf einem fehlerhaften Verständnis des vom Berufungsgericht eingeholten Sachverständigengutachtens.

a) Der Gewinn der Klägerin zu 3 im Jahre 1987 betrug unstreitig 225.957 DM. Auf der Grundlage eines steuerlich wirksamen Ergebnisabführungsvertrages hätte die Klägerin zu 1 nur diesen Betrag als Gewinn versteuern müssen (§§ 17 Satz 2 Nr. 3 a.F., 14 KStG). Wegen der fehlerhaften Vertragsgestaltung war die Gewinnabschöpfung bei der Klägerin zu 1 als Ausschüttung zu behandeln, durch die gemäß § 27 Abs. 1 KStG eine Körperschaftsteuer von 36 % des Gewinns vor Abzug der Körperschaftsteuer = $\frac{9}{16}$ der Ausschüttung von 225.957 DM = 127.101 DM ausgelöst wurde. Damit umfaßte der vom Organträger zu versteuernde Gewinn gemäß §§ 20 Abs. 1 Nr. 3, 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG über die Nettoausschüttung hinaus auch die bei der Organgesellschaft angefallene, beim Organträger anrechenbare Körperschaftsteuer (Schmidt/Heinicke, EStG 17. Aufl. § 20 Rdnr. 127; Streck GmbH 1987, 104, 109; Wassermeyer GmbH 1994, 27, 28). Die Körperschaftsteuerschuld beider Gesellschaften zusammengekommen, bezogen auf den hier zu beurteilenden Vorgang, wurde dadurch erhöht. Das wird aus folgender Berechnung sichtbar:

Gewinn der Klägerin zu 3 (Ausschüttung)	225.957 DM
darauf entfallende Körperschaftsteuer	<u>127.101 DM</u>
Gewinn der Klägerin zu 1	353.058 DM
Körperschaftsteuer hierauf ($\frac{9}{16} = 56,25\%$)	198.594 DM
anzurechnende Körperschaftsteuer	./. <u>127.101 DM</u>
zusätzliche Körperschaftsteuerlast	61.493 DM

Die Auswirkungen des steuerlich fehlerhaften Ergebnisabführungsvertrages bestehen bei der Klägerin zu 1 also darin, daß ihre Steuerschuld aus einem um 127.101 DM erhöhten Gewinn berechnet wurde. Um diesen Betrag wäre das vom Finanzamt gemäß § 47 Abs. 2 KStG ermittelte Einkommen von 147.484 DM bei sachgerechter steuerlicher Gestaltung des Vertrages vom 15. Dezember 1986 niedriger ausgefallen und hätte schon durch die Verwendung von Verlusten aus anderen Jahren (§§ 8 KStG, 10 d EStG) in Höhe von 20.383 DM auf Null gestellt werden können. So aber mußte der gesamte damals aus anderen Jahren festgestellte Verlust in Höhe von 128.064 DM eingesetzt werden. Selbst dann verblieb noch eine festzusetzende Kapitalertragsteuer von 6.991 DM.

b) Zwar wurde der Klägerin zu 1 die bei der Organgesellschaft, der Klägerin zu 3, angefallene Kapitalertragsteuer von 127.101 DM in vollem Umfang angerechnet, was - nach Verrechnung der Kapitalertragsteuerschuld von 6.991 DM - eine Erstattung von 121.861 DM zur Folge hatte. Die negativen Auswirkungen des aufgrund dieses Verfahrens beim Organträger entstandenen erhöhten Gewinns sind aber durch die Gutschrift der gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG angerechneten Kapitalertragsteuer nicht beseitigt worden; denn die Klägerin zu 1 durfte diese Leistung der Finanzverwaltung nicht für sich behalten. Entgegen der Meinung der Beklagten hatte sie die Erstattung zum Ausgleich der bei der Klägerin zu 3 in gleicher Höhe angefallenen Kapitalertragsteuerschuld einzusetzen. Eine entsprechende Verpflichtung der Klägerin zu 1 ist aufgrund des zivilrechtlich wirksamen Gewinn- und Verlustabführungsvertrages zu bejahen. Die bei Ausschüttung des Betrages von 225.957 DM angefallene Steuerschuld von 127.101 DM verschlechterte das Betriebsergebnis der Kläge-

rin zu 3 um eben diesen Betrag und war daher von der Klägerin zu 1 nach dem Vertrag vom 15. Dezember 1986 auszugleichen.

c) Da bei einem steuerlich wirksamen Ergebnisabführungsvertrag im Veranlagungszeitraum 1987 bei der Klägerin zu 3 keine Körperschaftsteuer angefallen wäre, die hier den Gewinn der Klägerin zu 1 erhöht und im Ergebnis dazu geführt hat, daß sie 6.991 DM Körperschaftsteuer zahlen mußte, hat der den Beklagten anzulastende Fehler bei der Klägerin zu 1 bereits zu einem Schaden geführt. Daher kommt es nicht mehr darauf an, ob dieser sich in Zukunft noch dadurch erhöhen wird, daß der Klägerin zu 1 in kommenden Jahren Verlustbeträge fehlen, die sie bei vertragsgerechter Arbeit der Beklagten dann zum Ausgleich von Gewinnen hätte verwenden können.

4. Das Berufungsurteil erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als im Ergebnis richtig; denn die von den Beklagten erhobene Verjährungseinrede greift nicht durch.

Da der vertragliche Schutz des Mandanten in einem solchen Fall nicht anders zu bestimmen ist als bei Erteilung eines wirksamen Auftrags, verjähren auch die Schadensersatzansprüche aus der Pflichtverletzung, die die Beklagten zu verantworten haben, nach § 68 StBerG. Die Voraussetzungen dieser Vorschrift sind jedoch nicht erfüllt.

Die mit Bekanntgabe des Steuerbescheides vom 26. März 1990 in Lauf gesetzte Verjährungsfrist (vgl. BGHZ 129, 386) war zwar abgelaufen, als die Klage am 1. September 1994 eingereicht wurde. Indessen sind die Voraussetzungen eines Sekundäranspruchs entstanden; denn die Beklagten hatten auf-

grund des Steuerbescheides im Jahre 1990, als das Vertragsverhältnis noch bestand, Anlaß, die Klägerin auf einen möglichen Regreßanspruch und dessen Verjährung hinzuweisen, sind dieser Verpflichtung jedoch nicht nachgekommen. Diese war nicht etwa deshalb entfallen, weil die Klägerin zu 1 damals durch einen weiteren Steuerberater betreut wurde. Der Zeuge Dr. M. hat bekundet, daß er die Klägerin nicht rechtzeitig über ihre Regreßansprüche und deren Verjährung belehrt hat. Der erste Steuerberater ist nur dann von einer entsprechenden Hinweispflicht befreit, wenn der Mandant entweder tatsächlich durch einen Dritten oder auf anderem Wege die erforderliche Kenntnis erhalten hat (BGHZ 129, 386, 392) oder jedenfalls einen Rechtsanwalt mit der Prüfung von Regreßansprüchen beauftragt hat, was bewirkt, daß dessen Haftung an die Stelle derjenigen des Steuerberaters tritt (BGH, Urt. v. 28. September 1995 - IX ZR 227/94, WM 1996, 33, 34). Entsprechendes haben die Beklagten nicht vorgetragen.

III.

Das Berufungsgericht hat sich - von seinem Standpunkt aus konsequent - nicht mit den steuerlichen Nachteilen befaßt, die die Klägerin zu 1 aufgrund desselben Fehlers in dem Gewinn- und Verlustabführungsvertrag zwischen ihr und der Klägerin zu 2 vom 15. Dezember 1986 erlitten hat. Nach dem Vorbringen in der Klageschrift, auf das die Klägerin in der Berufungsbegründung in zulässiger Weise Bezug genommen hat, hat die Klägerin zu 2 im Jahre 1987 einen Verlust von 15.237,63 DM erlitten, der, weil der Vertrag der Vorschrift des § 17 Satz 2 Nr. 3 KStG nicht genügte, steuerlich bei der Klägerin zu 1 als

den Gewinn erhöhende Anschaffungskosten für die Beteiligung gewertet wurde. Diese Tatsache haben die Beklagten nicht bestritten. Auch insoweit ist aus den zu II 3 genannten Gründen ein Schaden der Klägerin zu 1 zu bejahen.

IV.

Da es keiner weiteren Tatsachenaufklärung bedarf, hat der Senat in der Sache zu entscheiden (§ 565 Abs. 3 Nr. 1 ZPO) und dem Feststellungsantrag in dem jetzt noch anhängigen Umfang zu entsprechen.

Paulusch

Kreft

Stodolkowitz

Kirchhof

Fischer