BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

IX ZR 193/10

Verkündet am:
13. Oktober 2011
Kirchgeßner
Amtsinspektorin
als Urkundsbeamtin
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

Nachschlagewerk: ja
BGHZ: nein
BGHR: ja

BGB §§ 328, 675, 199 Abs. 1; AO §§ 34, 69, 191, 219

a) Der Geschäftsführer kann als Dritter in den Schutzbereich eines Umsatzsteuermandates einbezogen sein, welches die GmbH erteilt hat. Nach Maßgabe der allgemeinen Voraussetzungen können die steuerlichen Berater der GmbH deshalb verpflichtet sein, deren Geschäftsführern ihren Schaden aus einer steuerlichen Inhaftungnahme zu ersetzen.

b) Die Verjährung für den Ersatzanspruch des Geschäftsführers gegen die steuerlichen Berater der GmbH beginnt mit der Bekanntgabe des schadensbegründenden Haftungsbescheids.

BGH, Urteil vom 13. Oktober 2011 - IX ZR 193/10 - OLG Köln
LG Bonn

Der IX. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 13. Oktober 2011 durch den Vorsitzenden Richter Prof. Dr. Kayser, die Richter Raebel und Vill, die Richterin Lohmann und den Richter Dr. Pape

für Recht erkannt:

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des 8. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Köln vom 21. Oktober 2010 im Kostenpunkt und insoweit aufgehoben, als in Höhe von mehr als 108.148,36 € zu dessen Nachteil erkannt worden ist.

Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zur neuen Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Revisionsverfahrens, an das Berufungsgericht zurückverwiesen.

Die weitergehende Revision wird zurückgewiesen.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

1 Der Kläger wurde nach der Umsatzsteuersonderprüfung einer GmbH, deren alleiniger Geschäftsführer er bis zum 18. August 2003 war, gemäß § 69 AO vom Finanzamt für die festgesetzten Steuernachforderungen nebst Zinsen und Säumniszuschlägen von zusammen 107.795,55 € durch Bescheid vom 3. Januar 2005 in Haftung genommen. Dieser Betrag ist durch den Einspruchsbescheid vom 27. Februar 2007 auf insgesamt 101.819,55 € herabgesetzt wor-

den. Die beklagten Steuerberater und die von ihnen begründete Gesellschaft bürgerlichen Rechts betreuten die GmbH seit dem Mai 2002 steuerlich in streitigem Umfang. Für das Entstehen der Steuernachforderung, die seiner persönlichen Haftung zugrunde liegt, macht der Kläger die Beklagten verantwortlich, weil sie bei der Betriebsprüfung Anforderungen der Finanzverwaltung nicht hinreichend nachgekommen seien und zuvor schon fehlerhafte Buchungen und Bilanzierungsarbeiten vorgenommen hätten. Zudem seien die umsatzsteuerrechtlich streitigen Zahlungen der schweizer I. AG an die steuerpflichtige GmbH, denen eine Netto-Rechnung zugrunde liege, auf die von der Finanzverwaltung im Ergebnis nicht gebilligte Gestaltungsberatung der Beklagten zurückzuführen. Der Kläger stützt seinen Anspruch auf den nach seiner Ansicht drittschützenden Beratungsvertrag der GmbH als eigenes Recht. Zugleich nimmt er die Beklagten aufgrund Abtretung der Schadensersatzansprüche durch die GmbH vom 17. August 2003 in Anspruch.

2 Das Berufungsgericht hat die Klageabweisung des Landgerichts zu dem noch von Interesse gebliebenen Teil des Streitgegenstandes bestätigt. Mit der vom Senat in diesem Umfang zugelassenen Revision wendet sich der Kläger gegen die Abweisung seiner Klage, soweit sie auf seine Inanspruchnahme als Haftungsschuldner gestützt ist.

Entscheidungsgründe:

3 Die Revision ist in dem nach dem Einspruchsbescheid noch bestehenden Haftungsumfang des Klägers von 101.819,55 € begründet. Die Sache selbst ist insoweit jedoch noch nicht zur Endentscheidung reif, weil die notwendigen Feststellungen zu den allgemeinen Voraussetzungen der Beraterhaftung

Hinweis: Auch Teile der Urteilssammlung sind als Datenbank nach §§ 87a ff. UrhG geschützt.

JLaw – Gesetze und Urteile (mobile App)
Kostenlos
Über 200 Gesetze
Über 100.000 Urteile
JLaw – für Android
JLaw – für iOS

fehlen. Im Übrigen hat die Revision im Ergebnis keinen Erfolg, weil der Schaden des Klägers während der Tatsacheninstanzen durch die Einspruchsentscheidung der Finanzverwaltung vom 27. Februar 2007 weggefallen ist.

I.

4 Das Berufungsgericht, dessen Urteil in DStRE 2011, 785 abgedruckt ist, hat angenommen, der Kläger sei nicht als Dritter in den Schutzbereich des Beratungsvertrags zwischen seiner Anstellungs-GmbH und der beklagten Steuerberatersozietät einbezogen, weil jedenfalls die erforderliche Leistungsnähe des Klägers und das Interesse der Mandantin an seinem Schutz nicht bestanden habe. Der Geschäftsführer einer GmbH hafte nach den §§ 34, 69 AO nur dann für Steuerverbindlichkeiten der Gesellschaft persönlich, wenn diese Steuern infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung seiner Pflichten vom Finanzamt gegen die GmbH nicht rechtzeitig festgesetzt oder von dieser nicht abgeführt worden seien. Fehle es an dem gesetzlich vorausgesetzten schweren Eigenverschulden des Geschäftsführers, werde er von einem durch die Berater schuldhaft verursachten Steuerschaden der GmbH persönlich nicht berührt. Infolge dessen stehe der Geschäftsführer der Tätigkeit des Steuerberaters für die GmbH als Person zu fern. Eine Schlechtleistung des steuerlichen Beraters gegenüber der GmbH wirke sich allenfalls als rechtlicher Reflex auf die spätere steuerliche Eigenhaftung des Geschäftsführers aus. Deshalb fehle auch die erforderliche Gläubigernähe des Klägers für eine Dritthaftung der Beklagten.

5 1. Diese Annahmen halten rechtlicher Prüfung nicht stand.

6 a) Die allgemeinen Voraussetzungen für die Einbeziehung Dritter in den Schutzbereich vertraglicher Pflichten hat die Rechtsprechung des Bundesge-

richtshofs in zahlreichen Entscheidungen geklärt. Der geschützte Dritte muss zunächst mit der Hauptleistung des Schutzpflichtigen bestimmungsgemäß in Berührung kommen. Zu dieser Leistungsnähe muss ein schutzwürdiges Interesse des Gläubigers an der Einbeziehung des Dritten in den Schutzbereich des Vertrags hinzutreten. Dem Schutzpflichtigen muss die Einbeziehung Dritter in sein vertragliches Haftungsrisiko erkennbar sein. Der Dritte muss für diese Haftungserstreckung letztlich selbst schutzwürdig sein (siehe zu diesen Voraussetzungen etwa BGH, Urteil vom 2. Juli 1996 - X ZR 104/94, BGHZ 133, 168, 173; vom 7. Mai 2009 - III ZR 277/08, BGHZ 181, 12 Rn. 17 ff). Von diesen Grundsätzen hat sich auch das Berufungsgericht leiten lassen.

7 b) Der steuerliche Berater einer GmbH schuldet für einen Schaden des Geschäftsführers aus einem Haftungsbescheid des Finanzamts keinen Ersatz, wenn ihm dieser Haftungsschaden nach allgemeinen Grundsätzen nicht zuzurechnen ist. Dieses Kriterium ist jedoch nicht geeignet, um die drittschützende Wirkung bestimmter Vertragspflichten festzustellen, die den steuerlichen Berater einer GmbH treffen können. Die Leistungsnähe des Geschäftsführers zur steuerlichen Beratung seiner Anstellungs-GmbH ergibt sich vielmehr aus § 34 Abs. 1 AO. Der Geschäftsführer hat die von ihren Beratern vorbereiteten Steuererklärungen der GmbH zu unterzeichnen und zu verantworten. Den Geschäftsführer trifft persönlich auch die Mitwirkungspflicht der GmbH gemäß § 90 AO, für deren Erfüllung er typischerweise auf die Unterstützung der steuerlichen Berater angewiesen ist, welche die GmbH beauftragt hat. Unrichtige Steuererklärungen und unzureichende Mitwirkung für die steuerpflichtige GmbH begründen ein spezifisches steuerliches Haftungsrisiko, dem der Geschäftsführer nach den §§ 69, 191, 219 AO ausgesetzt ist und welches bei entsprechender Einschaltung der Berater der GmbH auf deren Tätigkeit zurückgehen kann.

8 Ergeht nach den §§ 34, 69 AO ein Haftungsbescheid gegen den Geschäftsführer, so kann diese Heranziehung auch rechtswidrig sein, weil die offene Steuerschuld von Rechts wegen nicht besteht, die subjektiven Haftungsvoraussetzungen, Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit, nur formelhaft festgestellt worden sind und in Wahrheit fehlen oder das Finanzamt sein Ermessen nach den §§ 191, 219 AO fehlerhaft ausgeübt hat. Das Risiko der haftungsrechtlichen Inanspruchnahme des Geschäftsführers einer GmbH wird unter Umständen erst geschaffen, wenn der steuerliche Berater infolge eigener Nachlässigkeit mit Bezug auf die Mitwirkungspflichten der Mandanten gemäß § 90 AO die Finanzverwaltung annehmen lässt, die von ihm betreute Gesellschaft habe bislang nicht offenbarte Steuertatbestände verwirklicht oder ungerechtfertigte Abzüge in Anspruch genommen, während pflichtmäßiges Handeln ihm ermöglicht hätte, die ungünstige Feststellung der Finanzverwaltung und damit den Steuerschaden der Mandantin zu vermeiden.

9 Dieses Risiko der haftungsrechtlichen Inanspruchnahme des Geschäftsführers ist eine typische Begleiterscheinung pflichtwidrig verursachter Steuerfestsetzungen gegen eine zahlungsschwache GmbH, wenn zur vollen Begleichung der Steuerschuld später die Mittel fehlen. Es kommt für die Frage des Drittschutzes nicht darauf an, ob dieses Risiko sich verwirklicht oder nicht und ob ein ergangener Haftungsbescheid in seinen subjektiven Voraussetzungen und hinsichtlich der Ermessensausübung rechtmäßig oder rechtswidrig ist. Geht eine Verletzung der Mitwirkungspflicht des Mandanten nach § 90 AO auf Versäumnisse des steuerlichen Beraters zurück, so können sich die Folgen bei der steuerrechtlich gebotenen Sachverhaltsfeststellung innerhalb des Beweismaßes und der anzustellenden Beweiswürdigung der Finanzverwaltung auch zum Nachteil eines möglichen Haftungsschuldners auswirken. Die Leistungsnähe des Geschäftsführers zur pflichtwidrigen steuerlichen Betreuung seiner Anstel-

lungs-GmbH, die ungünstige Beweisfolgen und im weiteren vermeidbare Steuerfestsetzungen gegen die GmbH zur Folge hat, ist demnach so groß, dass der Geschäftsführer in den persönlichen Schutzbereich der verletzten Beraterpflichten einbezogen werden muss.

10 Ebenso kommt der Geschäftsführer einer GmbH mit der ihr gegenüber erbrachten Leistung bestimmungsgemäß in Berührung, wenn er von den steuerlichen Beratern der GmbH durch Fehler der Buchführung, ungerechtfertigte Vorsteuerabzüge oder Fehlbeurteilung umsatzsteuerpflichtiger Tatbestände als umsatzsteuerfrei in das Haftungsrisiko der §§ 69, 191, 219 AO verstrickt wird. Zwar erleidet dann die GmbH bei normativer Betrachtung keinen Schaden; sie wird nur der gesetzmäßigen Besteuerung unterworfen. Der Geschäftsführer ist aber durch seine Haftung auch im Rechtssinne geschädigt, weil er bei Erfüllung seiner Pflichten für Steuerausfälle durch die Zahlungsunfähigkeit der GmbH nicht einzustehen gehabt hätte.

11 aa) Dem Kläger ist von der Finanzverwaltung bei seiner Inhaftungnahme vorgeworfen worden, er habe im Zeitraum der Umsatzsteuersonderprüfung und im Juni 2003 als Geschäftsführer keine rechtzeitigen und richtigen Umsatzsteuervoranmeldungen veranlasst. Dieser Vorwurf beruhte objektiv auf den Feststellungen aus Anlass der Steuerprüfung und kann von der behaupteten Nachlässigkeit der Beklagten im Verlauf ihrer Durchführung beeinflusst worden sein, aber auch von den ihnen weiter zur Last gelegten Fehlern. Die Feststellungen des Finanzamts zum Verschulden des Klägers sind wenig aussagekräftig, weil sich der Kläger zu dem Vorwurf nicht näher eingelassen hat. Hier hätte nach dem Vortrag des Klägers berücksichtigt werden müssen, dass ihm nach seiner Abberufung als Geschäftsführer, also schon zur Zeit des Umsatzsteuerbescheids 2002 vom 3. August 2004 und des Umsatzsteuervorauszahlungsbe-

scheids für März 2003 vom 29. Juli 2004, die Geschäfts- und Steuerunterlagen seiner früheren Anstellungs-GmbH nicht mehr zur Verfügung standen. Eine Beschaffungspflicht traf ihn grundsätzlich in dieser Hinsicht nicht (BFH/NV 2008, 521, 525 unter II., 5., c).

12 In diesem Rechtsstreit hat der Kläger dargelegt, inwiefern er die Umsatzsteuernachforderungen der Finanzverwaltung gegen die Anstellungs-GmbH für unbegründet hält. Da der maßgebende Steuersachverhalt bisher nicht vollständig vorgetragen und aufgeklärt worden ist, lässt sich für den Regressprozess rechtlich derzeit nicht abschließend prüfen, inwieweit gegen die GmbH zu Recht Umsatzsteuernachforderungen erhoben worden sind und der Kläger von der Finanzverwaltung im Einklang mit dem Gesetz für Anmeldeversäumnisse der GmbH in Haftung genommen worden ist. Auch das Ergebnis der gegen den Haftungsbescheid schwebenden finanzgerichtlichen Anfechtungsklage ist bisher nicht bekannt.

13 bb) Bei dem Verhalten des Klägers, welches ihm möglicherweise als vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verhalten vorgeworfen werden kann, der verspäteten und fehlerhaften Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen zwischen August 2002 und Juni 2003, waren Angehörige und Mitarbeiter der beklagten Steuerberatersozietät beteiligt. Der Geschäftsführer einer GmbH darf ebenso wie die Auftraggeberin im Blick auf die vertragliche Haftung darauf vertrauen, dass die von der Gesellschaft beauftragten Steuerberater die anstehenden steuerlichen Fragen fehlerfrei bearbeiten, ohne dass von seiner Seite eine Kontrolle notwendig ist (vgl. BGH, Urteil vom 15. April 2010 - IX ZR 189/09, WM 2010, 993 Rn. 9 und 14). Insbesondere gilt dies, wenn auch die Buchführung von dem steuerlichen Berater zu besorgen ist, wie hier vom Kläger behauptet wird, für die Vorbereitung der Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteu-

ererklärungen einer GmbH. Zur sorgfältigen Erfüllung solcher Vertragspflichten hat der Berater die Geschäftsunterlagen des Mandanten anzufordern, zu sichten, auf abziehbare Vorsteuern zu prüfen und steuerfreie Umsätze auszuscheiden.

14 Bei der steuerlichen Inhaftungnahme des Geschäftsführers einer GmbH für offene Steuerverbindlichkeiten der Gesellschaft gelten jedoch gegenüber der Finanzverwaltung andere Grundsätze. Zwar kann dem Geschäftsführer einer GmbH das Verschulden des steuerlichen Beraters der GmbH bei der Fertigung von Steuererklärungen nicht als eigenes Verschulden zugerechnet werden. Der Geschäftsführer haftet aber nach den §§ 34, 69 AO für die Verletzung der ihm in diesem Rechtsverhältnis abverlangten sorgsamen Auswahl und Überwachung derjenigen Personen, denen er die Erledigung der ihm auferlegten steuerlichen Pflichten für die GmbH übertragen hat. Für den Fall der Unterzeichnung einer vom Steuerberater entworfenen Umsatzsteuererklärung kann eine Haftung des die Unterschrift leistenden Geschäftsführers in Frage kommen, wenn er selbst nach den jeweiligen Umständen des Einzelfalls Anlass und Möglichkeiten hatte, die Richtigkeit der Steuererklärung zu überprüfen (BFH/NV 2008, 1983 mwN).

15 Der strengere Pflichtenmaßstab des steuerlichen Haftungsrechts im Vergleich zur bürgerlich-rechtlichen Beraterhaftung schafft demnach für den Geschäftsführer einer GmbH ein spezifisches Risiko, für die Folgen einer fehlerhaften Wahrnehmung des Steuermandats der Gesellschaft in Haftung genommen zu werden, obwohl dem Haftungsschuldner weder als Organwalter noch aufgrund des Steuerberatungsvertrags obliegt, die Tätigkeit der Berater mit ähnlicher Intensität zu überwachen. Dieses Pflichtengefälle, auf welches das Berufungsgericht nicht eingegangen ist, kann nur dadurch ausgeglichen wer-

den, dass für entsprechende steuerliche Haftungsschäden des Geschäftsführers einer GmbH die vertragliche Dritthaftung des letztverantwortlichen Steuerberaters der GmbH eröffnet wird.

16 Für die Voraussetzungen der vorbezeichneten Dritthaftung sind die Grundsätze übertragbar, die der Bundesgerichtshof zur vertraglichen Haftung des Steuerberaters für einen steuerstrafrechtlichen Schaden des Auftraggebers aufgestellt hat (vgl. BGH, Urteil vom 15. April 2010, aaO Rn. 9). Der Steuerberater hat den Geschäftsführer einer von ihm betreuten GmbH vor den Nachteilen zu schützen, die sich für ihn persönlich aus unrichtiger oder unvollständiger Darstellung steuerlich bedeutsamer Vorgänge der GmbH gegenüber dem Finanzamt ergeben. Seine Beraterpflicht besteht auch darin, den Geschäftsführer der Mandantin davor zu bewahren, sich durch Verletzung seiner steuerrechtlichen Geschäftsführerpflichten der haftungsrechtlichen Inanspruchnahme gemäß §§ 69, 191, 219 AO auszusetzen. Die nach § 69 AO vorausgesetzte Schuldform mindestens grober Fahrlässigkeit des Geschäftsführers ändert davon so wenig etwas wie der zur Begehung einer Steuerstraftat erforderliche Vorsatz.

17 c) Das Interesse des Gläubigers am Schutz des Dritten, welches die vertragliche Dritthaftung voraussetzt, lässt sich für das steuerliche Haftungsrisiko des Geschäftsführers einer GmbH bei der steuerlichen Betreuung der Gesellschaft ebenfalls nicht schlechthin verneinen. Die unsorgfältige Führung der Bücher, die Schlechterfüllung der Beraterpflichten bei der Vorbereitung von Umsatzsteuervoranmeldungen einer GmbH und Nachlässigkeit in der Wahrnehmung der Mitwirkungspflicht der Mandantin bei der Ermittlung des Sachverhaltes begründen, wie ausgeführt, ein spezifisches Haftungsrisiko für den oder die Geschäftsführer, denen bei Zahlungsschwäche der GmbH von der Finanzver-

waltung mangelhafte Kontrolle der Beratertätigkeit vorgeworfen wird. Die Vermeidung dieses Risikos liegt im Schutzbereich der Beraterpflichten. Die GmbH hat ein Interesse daran, ihren Geschäftsführer im Falle seiner haftungsrechtlichen Inanspruchnahme nicht stets selbst schadlos halten zu müssen. GmbH und Geschäftsführer haften nach § 44 AO in einem solchen Fall als Gesamtschuldner. Der Innenausgleich zwischen ihnen vollzieht sich gemäß § 426 Abs. 1 und 2 BGB. Die GmbH muss im Regelfall jedoch daran interessiert sein, solche Belastungen des Verhältnisses zu ihrem Leitungsorgan zu vermeiden.

18 Die haftungsrechtliche Inanspruchnahme des Geschäftsführers kann deshalb weder wegen fehlender Leistungsnähe noch in Ermangelung eines Gläubigerinteresses nur Rechtsreflex einer Schlechtleistung des steuerlichen Beraters der GmbH sein, wie das Berufungsgericht gemeint hat, wenn zwischen der Pflichtverletzung der Berater und dem Haftungsvorwurf gegen den Geschäftsführer ein spezifischer Risikozusammenhang besteht. So soll es nach dem Vortrag des Klägers im Streitfall liegen.

19 2. Mit der gegebenen Begründung kann das Berufungsurteil danach nicht bestehen bleiben. Es erweist sich, soweit die drittschützende Wirkung des Steuerberatungsvertrags zwischen der beklagten Sozietät und der damaligen Anstellungs-GmbH des Klägers verneint worden ist, auch nicht aus anderen Gründen als richtig (§ 561 ZPO).

20 a) Die geltend gemachte Einstandspflicht der Beklagten führt nicht zu einer unüberschaubaren Ausdehnung ihres vertraglichen Haftungsrahmens. Der geschützte Personenkreis ist durch § 34 Abs. 1 AO eindeutig bezeichnet. Die gesetzlichen Vertreter einer GmbH sind deren steuerlichen Beratern bekannt. Mit ihnen kann im Bedarfsfall auch über eine Beschränkung der sie be-

treffenden Dritthaftung verhandelt werden. Damit, dass sich der persönliche Schutzbereich des Steuerberatungsvertrags mit einer GmbH in bestimmten Grenzen auf deren Geschäftsführer als möglicher Haftungsschuldner erstrecken würde, mussten die Beklagten trotz der ungeklärten Rechtslage rechnen.

21 b) In der beiderseitigen Interessenabwägung ist der Geschäftsführer einer GmbH als herangezogener Haftungsschuldner gegenüber den steuerlichen Beratern der Gesellschaft schutzwürdig. Der Gesamtschuldnerrückgriff gegen die im Regelfall zahlungsschwache Anstellungs-GmbH ist in seiner Durchsetzbarkeit unsicher. Kann das Finanzamt bei der steuerpflichtigen GmbH die Schuld beitreiben, kommt es gemäß § 219 AO nicht zum Haftungsbescheid. Aussichtsreich ist danach im Regelfall nur ein Vorgehen gegen den steuerlichen Berater der GmbH aus dem nach § 426 Abs. 2 Satz 1 BGB übergegangenen Anspruch der Auftraggeberin. Auch dieser Rechtsschutz ist für den geschädigten Geschäftsführer indessen unzureichend. Zum einen hat die GmbH keinen eigenen Schadensersatzanspruch, wenn sich bei ihr lediglich die nicht vermeidbare gesetzliche Steuerpflicht verwirklicht. Zum anderen muss der Geschäftsführer, um den gesetzlichen Forderungsübergang herbeizuführen, die Haftungsschuld gegenüber dem Finanzamt zunächst begleichen. Mangels Forderungsberechtigung wäre eine bereits vorher erhobene Feststellungsklage gegen den steuerlichen Berater der GmbH derzeit unbegründet. Ist der Schadensersatzanspruch der GmbH nach § 426 Abs. 2 Satz 1 BGB auf ihren gemäß § 44 AO samtverbindlich haftenden Geschäftsführer erst spät übergegangen, kann er auch verjährt sein. Denn der Schadensersatzanspruch der GmbH ist bereits mit den gegen sie ergangenen Festsetzungsbescheiden entstanden. Die Verjährung jenes Anspruchs läuft daher in der Regel wesentlich früher an, als der Schaden des Geschäftsführers durch die haftungsrechtliche Inanspruchnahme gemäß §§ 69, 191, 219 AO eintritt. Diese Schutzlücke muss durch einen auf der

drittschützenden Wirkung des Steuerberatungsvertrages mit der GmbH beruhenden eigenen Schadensersatzanspruch des als Haftungsschuldner herangezogenen Geschäftsführers geschlossen werden.

22 Für den steuerlichen Berater ist diese Rechtsfolge zumutbar. Sie bedeutet nicht immer eine gegenständliche Ausweitung seines gegenüber der Auftraggeberin ohnehin bestehenden Haftungsrisikos; denn GmbH und geschützter Geschäftsführer sind hinsichtlich ihres Schadens, für den sie der Finanzverwaltung gesamtschuldnerisch haften, im Beraterregress Gesamtgläubiger. Der tatsächliche Aufschub der Haftungsverjährung, der sich nach § 429 Abs. 3, § 425 Abs. 2 BGB infolge der Bekanntgabe des Haftungsbescheides ergibt, ist für den Steuerberater hinnehmbar. Wird die GmbH durch die Haftung ihres Geschäftsführers aber von einer eigenen unvermeidbaren Steuerschuld befreit und hat der Geschäftsführer infolgedessen gegen sie einen Ausgleichsanspruch gemäß § 44 Abs. 1 AO, § 426 BGB, so können die schadensersatzpflichten Berater deswegen entsprechend § 255 BGB Vorteilsausgleichung verlangen und die GmbH in Rückgriff nehmen.

23 3. Der Schadensersatzanspruch des Klägers als seinerzeitiger Geschäftsführer der steuerpflichtigen GmbH aus Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter ist nach den §§ 195, 199 Abs. 1 BGB nicht verjährt. Das abstrakte gesetzliche Schuldverhältnis der steuerlichen Geschäftsführerhaftung gemäß §§ 69, 37 Abs. 1 AO konkretisiert sich in der Regel in mehreren Schritten. Sind Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis der GmbH nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt, so verwirklicht sich das erste Merkmal des Haftungstatbestandes für den Geschäftsführer zwar schon dann, wenn die richtige Steuerfestsetzung gegen die GmbH nachgeholt wird. Anders als in dem Fall, in dem sogleich gegen den Geschäftsführer Haftungsbescheid ergeht, ist mit der

Bekanntgabe des Steuerbescheids gegen die GmbH aber nur der Anfangsschritt auf dem Wege zur steuerlichen Geschäftsführerhaftung vollzogen. Das so begründete Haftungsrisiko kann sich, sofern - wie hier - § 219 Satz 1 AO anzuwenden ist, nur dann zu einem Schaden verdichten, wenn die GmbH als Steuerschuldnerin nach Auffassung des Finanzamtes nicht leistungsfähig ist. Die haftungsrechtliche Inanspruchnahme des Geschäftsführers ist ferner nach § 69 AO nur zulässig, wenn das Finanzamt als subjektiven Haftungstatbestand die vorsätzliche oder grob fahrlässige Verletzung steuerlicher Geschäftsführerpflichten in Bezug auf die Steuerschuld der GmbH feststellt. Letztlich muss das Finanzamt zum Erlass eines Haftungsbescheides sein Entschließungsermessen aus § 191 Abs. 1 Satz 1 AO zu Lasten des Geschäftsführers ausüben. Diese Entwicklung von der Vermögensgefährdung zum Vermögensschaden des Geschäftsführers ist zunächst offen. Nach der vom Bundesgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zu § 68 StBerG vertretenen Risiko-Schaden-Formel (grundlegend BGH, Urteil vom 2. Juli 1992 - IX ZR 268/91, BGHZ 119, 69, 73 f; vom 11. Mai 1995 - IX ZR 140/94, BGHZ 129, 386, 389 f; letzthin etwa Urteil vom 19. Mai 2009 - IX ZR 43/08, WM 2009, 1376 Rn. 27), die auf die Anspruchsentstehung im Sinne von § 199 Abs. 1 Nr. 1 BGB übertragbar ist, tritt daher der Schaden des Geschäftsführers erst ein, wenn das Finanzamt seinen auf die Haftung bezogenen Entscheidungsprozess mit dem Erlass des Haftungsbescheids abgeschlossen hat. Aus dem Beschluss des Senats vom 23. März 2011 (IX ZR 212/08 Rn. 16) ist entgegen dem nicht amtlichen Leitsatz der Kurzveröffentlichung in DStR 2011, 2114 (m. Anm. Meixner und Schröder) nichts anderes zu entnehmen. Die ergänzenden Ausführungen des Berufungsurteils über eine zeitweilige Hemmung dieser mit Bekanntgabe des Haftungsbescheids in Lauf gesetzten Verjährung treffen zu. Die Revisionserwiderung wendet sich dagegen auch nicht.

II.

24 Das Berufungsurteil ist infolge seiner Rechtsfehler aufzuheben, soweit ein ersatzfähiger Schaden des Klägers in Höhe der nach dem Einspruchsbescheid vom 27. Februar 2007 verbleibenden Beschwer in Betracht kommt. Solange der Kläger die noch nicht bestandskräftige Haftungsverbindlichkeit allerdings nicht beglichen hat, kann er Schadensersatz von den Beklagten nur in Form der Freihaltung beanspruchen. Die Zurückverweisung gibt ihm Gelegenheit, seinen bisherigen Zahlungsantrag - wenn notwendig - den Gegebenheiten anzupassen. Ausreichende Feststellungen zu allen haftungsbegründenden Streitpunkten fehlen bisher und waren nach dem Standpunkt der Tatsacheninstanzen auch nicht nötig. Sie sind nunmehr nachzuholen.

25 1. Aufgeklärt werden muss neben dem Mandatsumfang der beklagten Steuerberatersozietät der vollständige streiterhebliche Umsatzsteuersachverhalt, um beurteilen zu können, ob die mittelbar schadensursächlichen Umsatzsteuernachforderungen vermeidbar waren. Die Auffassung der Finanzverwaltung unterliegt im Regressprozess gegen den Steuerberater der vollen Überprüfung des ordentlichen Richters, soweit es für die Feststellung der Pflichtverletzung des Beraters, der haftungsausfüllenden Kausalität des Schadens und seine Zurechnung an den Steuerberater hierauf ankommt. Prüfbar sein muss insbesondere, ob der Haftungsvorwurf der Finanzverwaltung gegen den Kläger begründet ist. Dazu sind zunächst die tatsächlich eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen im Prüfungszeitraum und im Juni 2003 vorzulegen.

26 2. Die Verteidigung der Beklagten, der Kläger habe selbst Unterlagen über die Vorgänge zwischen der GmbH und der I. AG beschaffen können, ist entgegen der Ansicht des Berufungsgerichts nicht ohne weiteres erheb-

lich. Die Beklagten müssen im Rahmen ihrer sekundären Darlegungslast vortragen, welche umsatzsteuererheblichen Unterlagen ihnen die GmbH zu welchem Zeitpunkt übermittelt hat, welche Lücken sie wann und wie beanstandet haben und welche Ergänzungen daraufhin die GmbH wann veranlasst oder unterlassen hat. Voraussetzung dafür ist, dass dem Kläger weiterhin die geschäftlichen Unterlagen der steuerpflichtigen GmbH für die maßgebliche Zeit nicht zugänglich sind und er darlegen kann, dass ihm eine Einsicht in die Umsatzsteuerakten der Finanzverwaltung trotz des Anfechtungsprozesses gegen den Haftungsbescheid weiterhin verwehrt wird. Unabhängig davon müssen die Beklagten vortragen, welche Umsatzsteuervoranmeldungen der GmbH von ihnen im Prüfungszeitraum entworfen und vom Kläger unterzeichnet worden sind und wie sie zu den im Prüfbericht des Finanzamts vom 18. Juni 2004 bezeichneten Punkten die GmbH beraten haben.

27 Im Einzelnen dargestellt werden muss ferner, wie es zu der allgemeinen Prüfungsfeststellung des Finanzamtes in seinem Bericht vom 18. Juni 2004 kommen konnte, dass weder die GmbH (dort Berichtsfirma) nach dem Prüfungsbeginn am 12. Juni 2003 noch die Beklagten (dort Steuerbüro) für Auskünfte zur Verfügung standen. Für die Beurteilung der haftungsausfüllenden Kausalität ist sodann von Belang, welchen Einfluss dies auf die Sachverhaltsfeststellung der Finanzverwaltung gehabt hat, inwieweit diese unrichtig ist und wie sie von Seiten der Beklagten hätte rechtzeitig richtig gestellt werden können.

28 3. Nicht zuzurechnen ist den Beklagten ein Haftungsschaden des Klägers, der ohne ihr Zutun durch einen Fehler der Finanzverwaltung entstanden ist. Dem Kläger durfte von der Finanzverwaltung nicht zur Last gelegt werden, er habe die 2004 gegen die GmbH festgesetzten Umsatzsteuernachforderun-

gen nicht beglichen. Als dies hätte geschehen müssen, war der Kläger als Geschäftsführer abberufen. Auf die erst am 10. September 2004 im Handelsregister vorgenommene Eintragung des Geschäftsführerwechsels kommt es zeitlich für die Inhaftungnahme nicht an (vgl. BFH/NV 1985, 20, 21 unter 1.; Klein/ Rüsken, AO 10. Aufl. § 34 Rn. 6). Es ist nicht eindeutig, ob das Finanzamt dies beachtet hat, weil der Einspruchsbescheid vom 27. Februar 2007 Seite 7 unten den hier maßgebenden Zeitraum nicht nennt.

29 4. Sollte sich das Berufungsgericht abermals mit der Hilfsbegründung der Klage aus abgetretenem Recht befassen müssen, wird es zu prüfen haben, ob der Kläger den abgetretenen Anspruch als Sicherungstreuhänder auch im Interesse der GmbH zu verwalten hatte. Gegen die Wirksamkeit der Abtretung sind unter dieser Voraussetzung keine Bedenken zu erheben.

30 Die Unbegründetheit der Klage aus dem abgetretenen Recht der GmbH ergibt sich im Wesentlichen allerdings deshalb, weil hinsichtlich der festgesetzten Steuern, Säumniszuschläge und Zinsen die Verjährungseinrede der Beklagten durchgreift. Der Schadensersatzanspruch der GmbH wäre infolge der Bekanntgabe der Steuerbescheide vom 29. Juli 2004 und 3. August 2004 vor dem 15. Dezember 2004 entstanden, so dass er gemäß Art. 229 § 12 Abs. 1 Satz 1 Nr. 13, § 6 EGBGB noch nach § 68 StBerG verjährte. Diese Verjährung war bereits vor Eingang des Mahnantrages des Klägers am 3. Januar 2008 eingetreten. Für eine Sekundärverjährung ist nichts vorgetragen.

31 Ausgeschlossen hiervon sind möglicherweise die Umsatzsteuern für den Monat Juni 2003 in Höhe von 10.782 € nebst Säumniszuschlägen von 1.720 € (Seite 4 des Einspruchsbescheides vom 27. Februar 2007), auf welche sich die genannten Festsetzungen nicht erstreckten. Hierzu ist bisher allerdings schon

nicht hinreichend greifbar, was die GmbH den Beklagten als Pflichtwidrigkeit zur Last legen kann. Zudem müsste geprüft werden, inwieweit die GmbH die Umsatzsteuern für den Monat Juni 2003 vermeiden konnte, so dass sich hier nicht nur die unabwendbare gesetzliche Steuerlast verwirklicht hat und der GmbH ein Schaden im Rechtssinne nicht entstanden ist.

Kayser Raebel Vill

Lohmann Pape

Vorinstanzen:
LG Bonn, Entscheidung vom 10.02.2010 - 15 O 314/08 -
OLG Köln, Entscheidung vom 21.10.2010 - 8 U 12/10 -