

Nachschlagewerk: ja

BGHZ: _____ ja

075

AbgO § 107 a; Steuerberatungsg v. 16. August 1961,
BGBI I 1301, § 2

Zum sachlichen Umfang des Begriffs der geschäfts-
mäßigen Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buch-
führungspflichten im Sinne des § 107 a Abs. 1 der
Abgabenordnung.

BGH, Urt. v. 1. Oktober 1970 - VII ZR 21/69 - OLG Celle
LG Hannover

BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

VII ZR 21/69

URTEIL

Verkündet am

1. Oktober 1970

Horn,

Justizhauptsekretär

als Urkundsbeamter

der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

des Walter H [REDACTED], Ha [REDACTED]-I [REDACTED], D [REDACTED] str. [REDACTED],

Beklagten, Widerklägers,
Berufungsbeklagten und
Revisionsklägers,

- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt [REDACTED] -

gegen

die Firma Winfried F [REDACTED] KG, Lebensmittelgroßhandlung,
Ha [REDACTED], Nettelbeckstraße 1 b, vertreten durch den per-
sönlich haftenden Gesellschafter Winfried F [REDACTED], ebenda,

Klägerin, Widerbeklagte,
Berufungsklägerin und
Revisionsbeklagte,

- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt Dr. [REDACTED] -

- 2 -

Der VII. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 1. Oktober 1970 unter Mitwirkung des Vizepräsidenten des Bundesgerichtshofs Glanzmann und der Bundesrichter Rietschel, Dr. Vogt, Dr. Finke und Dr. Girisch

für Recht erkannt:

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des 8. Zivilsenats des Oberlandesgerichts in Celle vom 6. Dezember 1968 aufgehoben und die Sache zur neuen Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Revision, an das Berufungsgericht zurückverwiesen.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

Der Beklagte ist als freiberuflicher Betriebsberater tätig, er ist aber weder als Steuerberater noch als Steuerbevollmächtigter bestellt worden. Im August 1966 verpflichtete er sich gegenüber der Klägerin, einer Kommanditgesellschaft, die eine Lebensmittelgroßhandlung betreibt, aushilfsweise die bei der Klägerin in der Zeit vom 1. April bis 31. Dezember 1966 anfallenden Geschäftsvorgänge zu verbuchen. Als Vergütung sollte er 600 DM für jeden fertiggestellten Buchführungsmonat erhalten. Die Arbeiten für die Monate April bis Juli 1966 hat der Beklagte ausgeführt; dafür hat die Klägerin insgesamt 2.400 DM an ihn gezahlt. Mit der Verbuchung der Geschäftsvorgänge für



den Monat August 1966 hatte der Beklagte begonnen. Die Klägerin wünscht jedoch keine weiteren Leistungen mehr von ihm.

Im vorliegenden Verfahren verlangt sie die Herausgabe verschiedener, noch in seinem Besitz befindlicher Unterlagen. Sie steht auf dem Standpunkt, der zwischen den Parteien geschlossene Vertrag sei nichtig, da er gegen § 107 a der Abgabenordnung (AO) verstoße. Außerdem focht sie den Vertrag wegen arglistiger Täuschung und wegen Irrtums an, weil der Beklagte ihr verschwiegen habe, daß er die übernommenen Arbeiten nicht ausführen dürfe. Schließlich sei sie vom Vertrag zurückgetreten, da der Beklagte nicht rechtzeitig erfüllt habe.

Der Beklagte macht ein Zurückbehaltungsrecht an den ihm überlassenen Geschäftsunterlagen geltend und fordert widerklagend von der Klägerin die Zahlung von 1.800 DM an restlichem Honorar und angemessener Entschädigung für die von der Klägerin nach seiner Meinung unberechtigt herbeigeführte vorzeitige Beendigung des zwischen den Parteien durchaus rechtswirksam begründeten Vertragsverhältnisses.

Das Landgericht hat der Klage Zug um Zug gegen Zahlung von 1.800 DM stattgegeben und die Klägerin auf die Widerklage zur Zahlung dieses Betrags verurteilt. Das Oberlandesgericht hat auf die Berufung der Klägerin die Zug- um- Zugleistung wegfallen lassen und die Widerklage abgewiesen.

Mit der vom Berufungsgericht zugelassenen Revision erstrebt der Beklagte die Wiederherstellung des

landgerichtlichen Urteils. Die Klägerin bittet um Zurückweisung des Rechtsmittels.

Entscheidungsgründe:

I.

Das Berufungsgericht hält den von den Parteien geschlossenen Vertrag nach § 134 BGB für nichtig, weil er gegen das gesetzliche Verbot des § 107 a AO verstoße, wonach zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen grundsätzlich nur Angehörige der steuerberatenden Berufe nach dem Steuerberatungsgesetz befugt seien. Wie § 107 a Abs. 1 Satz 2 AO ausdrücklich bestimme, umfasse der Begriff der "Hilfeleistung in Steuersachen" auch die "Hilfeleistung bei der Erfüllung der Buchführungspflichten, die auf Grund von Steuergesetzen bestehen". Die vom Beklagten übernommenen Arbeiten hätten zumindest auch der Erfüllung einer solchen Verpflichtung der Klägerin gedient. Nicht nur die Erteilung von Ratschlägen oder eine bloße vorbereitende Tätigkeit, sondern gerade die Vornahme der gesamten Buchführungsarbeiten, wie sie im vorliegenden Falle in Auftrag gegeben worden seien, stelle eine in der angeführten Vorschrift gemeinte "Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten" dar.

Daß sich das Verbot des § 107 a AO nur gegen denjenigen richte, der unbefugte Hilfe in Steuersachen leistet, sei für die Nichtigkeit des abgeschlossenen Vertrags gemäß § 134 BGB unschädlich. § 817 Satz 2 BGB versage dem Beklagten auch jeden Anspruch aus unge-

rechtfertigter Bereicherung. Der Beklagte müsse deshalb die in seinem Besitz befindlichen Unterlagen an die Klägerin herausgeben und könne auch den mit der Widerklage geltend gemachten Betrag nicht verlangen.

II.

Gegen diese Ausführungen wendet sich die Revision mit Erfolg.

1. Zu Unrecht meint sie allerdings, das Berufungsgericht habe wesentlichen Sachvortrag über die Art der vom Beklagten auszuübenden Tätigkeit außer Acht gelassen. Zwischen den Parteien war unstreitig, daß der Beklagte lediglich die durch den Ausfall der eigenen Buchhalterin der Klägerin liegengebliebenen Buchungen nachholen und die im Anschluß daran bis 31. Dezember 1966 anfallenden laufenden Buchungen aushilfsweise vornehmen sollte, und zwar nach Weisung der Klägerin bzw. Abstimmung der Konten mit einer ihrer Angestellten sowie unter der letzten Kontrolle durch den ohnehin von der Klägerin zugezogenen Steuerberater. Das Berufungsgericht sieht jedoch auch diese vom Beklagten entfaltete Tätigkeit als "Hilfsleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten" im Sinne des § 107 a Abs. 1 Satz 2 AO an.

2. Der Revision ist zuzugeben, daß das Berufungsgericht damit die angeführte Vorschrift zu weit und nicht dem mit ihr verfolgten Zweck entsprechend auslegt.

a) Wie die Revision zutreffend hervorhebt, werden die Grenzen des in § 107 a AO ausgesprochenen Verbots

von vornherein von der Verfassung bestimmt. Jede Auslegung der in Rede stehenden Vorschrift muß daher danach trachten, daß ihr Inhalt sich im Einklang mit dem Grundgesetz hält. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts dürfen aber Eingriffe in die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) wegen des besonderen Ranges dieses Grundrechts nicht weiter gehen, als die sie legitimierenden öffentlichen Interessen es erfordern (vgl. u.a. BVerfGE 7, 377, 405; 19, 330, 336). Deshalb müssen Einschränkungen sowohl der Berufswahl wie der Berufsausübung in einem vernünftigen Verhältnis zu dem gegebenen Anlaß und dem mit ihnen verfolgten Zweck stehen (BVerfGE 15, 226, 234; auch 21, 173, 179). Unter die nach § 107 a Abs. 1 AO erlaubnispflichtige Hilfeleistung in Steuersachen selbst eine Tätigkeit fallen zu lassen, wie sie der Beklagte ausüben sollte, würde aber in keinem vertretbaren Verhältnis zu dem mit dieser Vorschrift verfolgten Zweck stehen, die Allgemeinheit vor sachunkundiger und nicht hinreichend zuverlässiger Betreuung in Steuerangelegenheiten durch freiberuflich tätige Personen zu schützen. Das ergibt sich aus folgenden Erwägungen:

b) Bereits § 1 der Durchführungsverordnung zu § 107 a AO vom 11. Januar 1936 (RGBl. I 11) erstreckte den Begriff der geschäftsmäßigen "Hilfeleistung in Steuersachen" auf die Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten, die auf Grund von Steuergesetzen bestehen. Die jetzt geltende Fassung des § 107 a AO geht auf § 119 Abs. 2 des Steuerberatungsgesetzes vom 16. August 1961 (BGBl. I 1301) zurück, in dessen § 2 ebenfalls bestimmt ist, daß zu den den steuerberatenden Berufen zugewiesenen Aufgaben auch

die Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten gehört, wobei überdies hinzugesetzt ist, "insbesondere die Aufstellung von Steuerbilanzen und deren steuerrechtliche Beurteilung".

Ihre innere Berechtigung findet diese Ausweitung des Begriffs der Hilfeleistung in Steuersachen darin, daß die Buchführung eines Steuerpflichtigen regelmäßig auch die Grundlage für seine Besteuerung bildet (vgl. Maassen, Das Recht der Steuerberatung (2.) S. 6; Hartz, Betrieb 1955, 768). Soll im Allgemeininteresse die einwandfreie Besteuerung aller Steuerpflichtigen gewährleistet werden, so müssen die insofern zu treffenden Maßnahmen die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen mit umfassen, andernfalls sie unvollkommen wären. Tatsächlich zeigt die Erfahrung, daß die Beratung in Steuerangelegenheiten häufig bereits in Fragen der Buchführung beginnt, etwa wo einzelne Geschäftsvorgänge zusammengefaßt, wie sie bewertet und in welcher Form sie schließlich festgehalten werden. Es erscheint deshalb durchaus folgerichtig, grundsätzlich auch die freiberufliche geschäftsmäßige Mitwirkung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten, die auf Grund von Steuergesetzen bestehen, als Hilfeleistung in Steuersachen zu betrachten, die nur Personen anvertraut werden soll, die die nötige Sachkunde besitzen und nach ihrer persönlichen Eignung hinreichende Gewähr für die einwandfreie Behandlung steuerlicher Angelegenheiten bieten (vgl. BFH Bd. 61, 147 = BStBl III 1955, 256 = Betrieb 1955, 767; RFH RStBl 1938, 377; FG Hannover EFG 1961, 419; Kühn (9.) Anm. 1, Hübschmann-Hepp-Spitaler Rdz 2 und 15 a, Becker-Riewald-Koch Anm. 1 (4) je zu § 107 a AO; Bühring Anm. 3, Kolbeck-Peter-Rawald (2.) Rdz 11, 14, 15, je zu § 2 Steuerberatungsgesetz; vgl. auch Mattern DStZ 1956, 382).

Das bedeutet jedoch keineswegs, daß damit jede nur denkbare geschäftsmäßige Mitwirkung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten dem Zulassungszwang nach § 107 a AO unterläge. Vielmehr ist kein einleuchtender Grund zu erkennen, auch die rein technischen, mehr oder weniger mechanischen Tätigkeiten, die eine kaufmännisch eingerichtete Buchhaltung erfordert, allein den steuerberatenden Berufen anzuvertrauen.

Als ein solcher rein technisch-mechanischer Vorgang ist die bloße Verbuchung der einzelnen Geschäftsvorfälle jedenfalls dann anzusehen, wenn sie nach einem vorgegebenen, nicht von dem Buchenden selbst eingerichteten substantiierten Kontenrahmen vorzunehmen ist, der entweder aus sich heraus oder in Verbindung mit anderweitigen Anweisungen den verbindlich festgelegten, keinen weiteren Ermessensspielraum gewährenden Schlüssel für die Buchungsarbeiten darstellt, und wenn darüber hinaus der Buchführungspflichtige zur Wahrnehmung seiner steuerlichen Interessen auch im Rahmen der Buchführung einen Steuerberater, Steuerbevollmächtigten oder Angestellten seines Betriebs einsetzt, dem eine Art Überwachungsfunktion zukommt. Eine in diesem Maße streng weisungsgebundene, als rein "buchhalterisch" zu bezeichnende Betätigung entbehrt der eigenständigen, auf die Wahrung steuerlicher Belange gerichteten Einwirkung dessen, der diese Arbeiten ausführt. Sie wird deshalb von dem Grundgedanken, der die Erweiterung des Begriffs der "Hilfeleistung in Steuersachen" auf die Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten verständlich macht und rechtfertigt, nicht mehr gedeckt und damit vom Erlaubniszwang des § 107 a Abs. 1 AO nicht erfaßt.

Nach einer im Fachorgan der Steuerberater veröffentlichten Mitteilung ("Der Steuerberater" 1964, 70) vertreten denn auch die Steuerberatungsreferenten des Bundes und der Länder die Auffassung, daß die rein mechanische Zusammenstellung von "vorkontierten" Zahlen nicht zur Buchführungshilfe im Sinne des § 107 a Abs. 1 Satz 2 AO gehört, so daß ein Buchhalter freiberuflich so lange ohne Verstoß gegen § 107 a AO tätig werden kann, als er nicht selbst "kontiert". Dem muß aber der Fall gleichgestellt werden, daß der Buchhalter ihm übergebene Belege nach den ihm unter den dargelegten Voraussetzungen erteilten bindenden Anweisungen lediglich auf bereits vorgegebene Konten überträgt. Insoweit kann ein schutzwürdiges Interesse der Allgemeinheit nicht anerkannt werden, auch eine derart unselbständige Mitwirkung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten als eine geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen anzusehen, zu der freiberuflich nur bestimmte Personengruppen befugt sein sollen.

c) Der Bundesgerichtshof ist zu der hier zu treffenden Entscheidung in der Lage, da der Bundesfinanzhof sich bisher soweit ersichtlich (BFH Bd. 61, 147), nur mit der Abgrenzung der erlaubnispflichtigen freiberuflich erbrachten zur (nach § 107 a Abs. 2 Ziff. 9 AO) erlaubnisfreien, im Angestelltenverhältnis geleisteten Buchführungshilfe, also mit dem persönlichen Anwendungsbereich des § 107 a AO zu befassen hatte, nicht aber mit der hier maßgeblichen Frage des sachlichen Umfanges des in dieser Vorschrift ausgesprochenen Betätigungsverbots. Der Anrufung des gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes nach § 2 des Gesetzes zur Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung vom 19. Juni 1968 (BGBl. I 661) bedarf es daher nicht.

d) Nur technisch-mechanische buchhalterische Arbeiten in dem beschriebenen Sinne sollte der Beklagte ausführen. Es war seine Aufgabe, die bei der Klägerin ausgefallene Buchhalterin zu ersetzen und einmal die liegengebliebenen Buchungen nachzuholen, sowie zum andern aushilfsweise bis 31. Dezember 1966 die laufenden Buchungen an ihrer Stelle vorzunehmen. Für den Gebrauch eigenen Ermessens war für den Beklagten dabei ersichtlich keinerlei Raum, auch wenn er - wie er behauptet - ein anderes Buchungssystem ("Sindri") hätte anwenden müssen. Seine Arbeiten mußten sich vielmehr in die bei der Klägerin vorhandene, fortzuführende Buchhaltung einfügen. Zu diesem Zweck war ihm der bei der Klägerin bereits vorgegebene Kontenrahmen überlassen worden, an den er sich uncingeschränkt zu halten hatte. Außerdem mußten seine Buchungen, wie die Klägerin selbst vorgetragen hat, mit einer ihrer Angestellten "abgestimmt" werden. Sie mußten also genau so vorgenommen werden, wie das bei der Klägerin bis dahin gehandhabt wurde. Das bedeutet aber, daß der Beklagte in Zweifelsfragen nicht nach eigenem Ermessen verfahren durfte, sondern entsprechende Weisungen einzuholen hatte. Schließlich beschäftigte die Klägerin einen eigenen Steuerberater, der von der Tätigkeit des Beklagten unterrichtet war und letztlich darüber zu wachen hatte, daß die Buchführung der Klägerin den Steuervorschriften entsprechende Feststellungen zur Besteuerung der Klägerin ermöglichte. Damit sind die Voraussetzungen erfüllt, unter denen nach der Ansicht des Senats auch die freiberufliche Mitwirkung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten nicht dem Erlaubniszwang des § 107 a AO unter dem Gesichtspunkt der "Hilfeleistung in Steuersachen" unterliegt.

III.

Das Berufungsgericht hat daher zu Unrecht angenommen, daß der von den Parteien geschlossene Vertrag nach § 134 BGB nichtig ist. Nur die daraus etwa herzuleitenden Rechtsfolgen hat es aber behandelt, so daß das angefochtene Urteil keinen Bestand haben kann. Es ist vielmehr aufzuheben und die Sache zur neuen Verhandlung und Entscheidung - auch über die Kosten der Revision - an das Berufungsgericht zurückzuverweisen, dassich nunmehr mit den weiteren von der Klägerin gegenüber dem restlichen Vergütungs- und dem Entschädigungsanspruch des Beklagten erhobenen Einwendungen (Anfechtung, Rücktritt bzw. Kündigung) und den hierzu vom Beklagten geltend gemachten Gesichtspunkten auseinanderzusetzen haben wird.

Glanzmann

Rietschel

Vogt

Finke

Girisch