Christian Salder

Die Haftung des Steuerberaters aus Vertrag

Eine Darstellung der vertraglichen Haftung des Steuerberaters unter besonderer Berücksichtigung der Schuldrechtsmodernisierung

Cuvillier Verlag Göttingen

Christian Salder

Die Haftung des Steuerberaters aus Vertrag

Die Haftung des Steuerberaters aus Vertrag

Eine Darstellung der vertraglichen Haftung des Steuerberaters unter besonderer Berücksichtigung der Schuldrechtsmodernisierung

von

Christian Salder

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.ddb.de abrufbar.
1. Aufl. - Göttingen : Cuvillier, 2007
Zugl.: Regensburg, Univ., Diss., 2007

978-3-86727-479-1

© CUVILLIER VERLAG, Göttingen 2007
Nonnenstieg 8, 37075 Göttingen
Telefon: 0551-54724-0
Telefax: 0551-54724-21
www.cuvillier.de

Alle Rechte vorbehalten. Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlages ist es nicht gestattet, das Buch oder Teile daraus auf fotomechanischem Weg (Fotokopie, Mikrokopie) zu vervielfältigen.
1. Auflage, 2007
Gedruckt auf säurefreiem Papier

978-3-86727-479-1

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2007/2008 von der Juristischen Fakultät der Universität Regensburg als Doktorarbeit angenommen. Schrifttum und Rechtsprechung fanden bis einschließlich Oktober 2007 Berücksichtigung.

Meinem verehrten Doktorvater Professor Dr. Andreas Spickhoff bin ich zu großem Dank verpflichtet dafür, dass er die Anregung zur Bearbeitung dieses Themas gab, mir jede Freiheit ließ und die Arbeit stets wohlwollend begleitete.

Dank gilt meiner Studienkollegin Ruth Schmid und meinem Vater, welche die mühevolle Arbeit des Korrekturlesens auf sich nahmen. Bei meiner Frau, die sich ebenfalls als Korrekturleserin kritisch mit meiner Arbeit auseinandersetzte und mich in den schwierigen Phasen liebevoll motivierte, bedanke ich mich besonders.

Mein größter Dank gilt meinen Eltern, die es mir mit ihrer uneingeschränkten Liebe und Unterstützung erst ermöglichten, diese Arbeit zu verfassen, und ohne die ich das nicht erreicht hätte, was ich erreicht habe.

München, im Dezember 2007 Christian Salder

Inhaltsverzeichnis

INHALTSVERZEICHNIS I

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS XI

LITERATURVERZEICHNIS XVII

EINFÜHRUNG 1

HAUPTTEIL 5

§ 1 Hintergründe der Schuldrechtsmodernisierung 5

A. Die Rechtslage bis 31. Dezember 2001 5

B. Die Ziele und der gewählte Weg des Gesetzgebers 6

C. Die Anwendbarkeit des reformierten Schuldrechts auf Steuerberatungsverträge 7

§ 2 Grundlagen zivilrechtlicher Haftung 9

A. Vertragliche und außervertragliche Haftung 9

B. Verschuldenshaftung und Gefährdungshaftung 10

§ 3 Vorvertragliche Haftung 13

A. Die Kodifikation der culpa in contrahendo 13

B. Die Voraussetzungen der c.i.c. 14

I. Vorvertragliches Schuldverhältnis 14

II. Pflichtverletzung 15

III. Vertretenmüssen 16

C. Die Rechtsfolgen der c.i.c. 16

I. Vergleich zur früheren Rechtslage 16

II. Stellungnahme 17

D. Der Sonderfall des § 63 S. 2 StBerG 17

I. Allgemeines 18

II. Die Voraussetzungen des § 63 S. 2 StBerG 19

1. Inanspruchnahme im Beruf 19

2. Unverzügliche Ablehnung 19

III. Rechtsfolgen 20

§ 4 Der Steuerberatungsvertrag 23

A. Typischer Inhalt des Steuerberatungsvertrages 23

I. Allgemeines 23

II. Der Inhalt des Steuerberatungsvertrages im Einzelnen 24

B. Der Steuerberatungsvertrag als Geschäftsbesorgungsvertrag 25

I. Der Begriff der Geschäftsbesorgung 25

1. Enger Geschäftsbesorgungsbegriff 26

2. Weiter Geschäftsbesorgungsbegriff 26

3. Stellungnahme 26

II. Abgrenzung zur Gefälligkeit 27

III. Die Bedeutung des § 675 Abs. 2 BGB 28

C. Die Abgrenzung zwischen Dienstvertrag und Werkvertrag 29

I. Zur Notwendigkeit der Unterscheidung zwischen Dienst- und Werkvertrag 29

II. Der Dienstvertrag, §§ 611ff. BGB 30

III. Der Werkvertrag, §§ 631ff. BGB 31

IV. Die Abgrenzung 32

V. Weitere Abgrenzungskriterien 33

1. Zeitliche Dauer: Einzel- oder Dauermandat 33

a) Grundsatz der Abschnittsbesteuerung 34

b) Änderung des Rechtscharakters durch Wiederholung 35

2. Art der Vergütung 35

3. Berufsbild des Verpflichteten 36

4. Mitwirkungspflichten des Berechtigten 38

5. Gefahrtragungsregeln 38

6. Zusammenfassung 40

VI. Einzelfälle 40

1. Steuererklärungen und Voranmeldungen 40

a) Mandate zur einmaligen Erstellung einer Steuererklärung 41

b) Mandate zur fortlaufenden Erstellung von Steuererklärungen 42

2. Buchführung und Bilanzierung 43

3. Gutachten 45

4. Auskünfte und Beratungen zu steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten 46
5. Abschlussprüfungen und Testate.....47
6. Vertretung vor Finanzbehörden und Gerichten 48
7. Hilfeleistung in Steuersachen 49
VII. Kritik 49
VIII. Lösungsansatz 50
1. Der Steuerberatungsvertrages als Dauermandat.....51
2. Behandlung des typengemischten Vertrages.....52
a) Absorptionstheorie.....52
b) Kombinationstheorie 52
c) Theorie der analogen Rechtsanwendung.....53
3. Stellungnahme.....53
D. Mehrfachberufler.....54
E. Fazit.....55

§ 5 Vertragspflichten des Steuerberaters.....57
A. Vorüberlegungen.....57
B. Die Systematik vertraglicher Pflichten 58
I. Hauptleistungspflichten 58
II. Nebenpflichten.....60
1. Sachverhaltsaufklärung 62
2. Rechtsprüfung 63
3. Rechtsberatung und –vertretung.....66
4. Schadensverhütung.....67
III. Sonstige Pflichten 70
1. Handakten.....70
2. Herausgabepflicht.....70
3. Verschwiegenheit 71
C. Kritik.....71
I. Kasuistische Rechtsprechung 71
II. Einzelne Handlungsgrundsätze.....72
1. Gebot des „sichereren“ oder „sichersten Wegs“.....72

a) Der „sicherste Weg“ 73
b) Der „sicherere Weg“ 74
2. Pflicht zur umfassenden Beratung 75
a) Der Umfang der Beratungspflicht 75
b) Einzelfälle 76
3. Fazit 78

§ 6 Vertragliche Haftung 79
A. Die einzelnen Tatbestände vertraglicher Haftung 79
I. Bestandsaufnahme 79
1. Die Haftungsgrundlagen vor der Schuldrechtsmodernisierung 79
2. Die Haftungsgrundlagen nach der Schuldrechtsmodernisierung 80
3. Motive des Gesetzgebers für die Schuldrechtsreform 81
II. Die Haftungsgrundlage § 280 BGB 82
1. Der Regelungsgehalt der früheren pVV 83
2. Der Regelungsgehalt des § 280 BGB in Grundzügen 84
III. Die einzelnen Voraussetzungen der Haftung aus § 280 Abs. 1 BGB 87
1. Schuldverhältnis 87
2. Pflichtverletzung 88
a) Der Begriff der Pflichtverletzung 89
b) Exkurs: Ursprung des Begriffs der Pflichtverletzung 90
c) Inhalt der Pflichtverletzung 90
aa) Die Pflicht als ausfüllungsbedürftiger Begriff 91
(1) Keine Differenzierung zwischen Erfolgs- und Verhaltensbezug 91
(2) Verhaltensbezogene Auslegung des Begriffs der „Pflichtverletzung“ 93
bb) Die Rechtswidrigkeit als Gegenstand der Pflichtwidrigkeit 95
cc) Die Pflichtverletzung als Schuldvorwurf 96
dd) Zwischenergebnis 97
3. Rechtswidrigkeit 98
a) Funktion der Rechtswidrigkeit 99
b) Die Unterscheidung zwischen Erfolgs- und Handlungsunrecht 101
c) Maßstab für das Handlungsunrecht 105

d) Abgrenzung von Pflichtverletzung und Rechtswidrigkeit 106
e) Zwischenergebnis 109
4. Vertretenmüssen 109
a) Funktion des Verschuldens 110
b) Maßstab der Fahrlässigkeit 111
c) Abgrenzung zwischen Rechtswidrigkeit und Fahrlässigkeit 112
d) Innere und äußere Sorgfalt 112
e) Beweislastumkehr 114
f) Zwischenergebnis 115
5. Kausalität und Zurechenbarkeit 118
a) Allgemeines 118
b) Kausalität 118
c) Zurechenbarkeit 119
6. Rechtsfolge 119
7. Schaden und Vorteilsanrechnung 121
a) Allgemeines 121
b) Schadensbestimmung 122
c) Vorteilsanrechnung 123
8. Mitverschulden 124
a) Allgemeine Schadensminderungspflicht 125
b) Mandantenpflichten aus dem Steuerberatungsvertrag 125
9. Fazit 126
IV. Weitere Haftungstatbestände 127
1. §§ 280 Abs. 1 und 3, 281 BGB 128
2. §§ 280 Abs. 1 und 3, 282, 241 Abs. 2 BGB 130
3. §§ 280 Abs. 1 und 3, 283 BGB 131
4. § 284 BGB 132
5. §§ 280 Abs. 1 und 2, 286 BGB 133
6. Fazit 134
B. Die Besonderheiten beim Werkvertrag 134
I. Die Rechte des Mandanten vor Abnahme des Werks 135
II. Die Mängelrechte nach Abnahme 135

1. Nacherfüllungsanspruch gem. §§ 634 Nr. 1, 635 BGB 135
2. Selbstvornahme gem. §§ 634 Nr. 2, 637 BGB 136
3. Minderung gem. §§ 634 Nr. 3, 638 BGB 137
4. §§ 634 Nr. 4, 636, 280ff. BGB 138
III. Fazit 138
C. Der Honoraranspruch im Haftungsfall 138
I. Geschäftsbesorgungsvertrag mit dienstvertraglichem Charakter 139
II. Geschäftsbesorgungsvertrag mit werkvertraglichem Charakter 139
III. Der Sonderfall des § 628 BGB 140
IV. Zusammenfassung 141

§ 7 Nachvertragliche Haftung 143
A. Das Ende eines Mandats 143
B. Haftungsgrundlagen 144
I. Der Sonderfall des § 627 Abs. 2 S. 2 BGB 144
II. Weitere Nebenpflichten 145

§ 8 Haftung bei einer Mehrheit von beteiligten Steuerberatern 147
A. Die Mehrheit haftpflichtiger Berufsträger aufgrund gemeinsamer Mandatsbearbeitung 147
B. Die Mehrheit haftpflichtiger Berufsträger aufgrund Tätigwerdens in einem Zusammenschluss zur gemeinsamen Berufsausübung 148
I. Bürogemeinschaft 148
II. Sozietäten 149
1. Haftung der Gesellschafter kraft Gesetzes 150
2. Beschränkte Rechtsfähigkeit und Parteifähigkeit der GbR 151
3. Die Haftung ein- bzw. austretender Gesellschafter 152
III. Internationale Sozietäten 153
1. Die Gegenansicht 153
2. Stellungnahme 154
IV. Scheinsozietät 154
V. Partnerschaftsgesellschaft 155
VI. Steuerberatungsgesellschaft 155

VII. Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV) 156
1. Grundlegendes zur EWIV 156
2. Die Haftung der Mitglieder 157
3. Fazit 158
C. Die Haftung des Mandatsträgers für weitere Beteiligte 158
I. Allgemeines 158
II. Beispielsfälle 159
III. Haftungsausschluss 160

§ 9 Haftung gegenüber Dritten 161
A. Allgemeines 161
B. Vertrag zugunsten Dritter 162
C. Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter 162
D. Auskunftsvertrag 164
E. Prospekthaftung 166

§ 10 Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung 167
A. Allgemeines 167
B. Haftungsbegrenzung auf eine bestimmte Höhe der Haftungssumme 168
I. Durch Individualvereinbarung gem. § 67a Abs. 1 Nr. 1 StBerG 169
1. Mindesthaftungsbetrag 169
2. Anforderungen an die Vereinbarung 170
II. Durch Formularvereinbarung gem. § 67a Abs. 1 Nr. 2 StBerG 171
1. Anforderungen der §§ 305ff. BGB 171
2. Betragsmäßige Grenze der Haftungsbeschränkung 172
3. Ausschluss der Haftung für grobe Fahrlässigkeit 173
4. Bestehender Versicherungsschutz 175
C. Begrenzung der Haftung auf einzelne Sozietätsmitglieder 178
D. Weitere Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung 180
I. Erleichterung der Verjährung 180
II. Ausschlussfristen 180
E. Wirkung der Haftungsbeschränkungen gegenüber Dritten 180

§ 11 Verjährung der Haftungsansprüche 183

A. Allgemeines 183

B. Rechtslage vor der Schuldrechtsmodernisierung 184

I. Die regelmäßige Verjährung des BGB a. F. 184

II. Die Sonderregelungen nach Berufsrecht 185

III. Konsequenzen dieser Regelungen 186

1. Die Verjährung nach § 68 StBerG 187

a) Verjährungsbeginn 188

b) Risiko-Schaden-Formel des BGH 189

c) Stellungnahme 191

2. Sekundärverjährung 192

C. Rechtslage seit dem 15. Dezember 2004 195

I. Änderung der Rechtslage durch die Schuldrechtsmodernisierung 195

II. Das Verjährungsanpassungsgesetz 195

III. Übergangsregelung 196

1. Problemstellung 197

2. Lösungsansätze 198

3. Stellungnahme 199

D. Verjährung bei Geschäftsbesorgungsverträgen mit werkvertraglichem Charakter 200

I. Bisherige Rechtslage 200

II. Die Verjährung nach geltendem Recht 201

III. Ergebnis 202

E. Vereinbarungen über die Verjährung 203

§ 12 Abschließende Würdigung und Ausblick 205

A. Die vertragliche Haftung nach der Schuldrechtmodernisierung 205

B. Nationale Reformüberlegungen 206

C. Europäische Entwicklungen 206

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
allg.	allgemein
Anm.	Anmerkung
AnwBl.	Anwaltsblatt
AO	Abgabenordnung
Az.	Aktenzeichen
BB	Der Betriebs-Berater
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BOStB	Berufsordnung der Steuerberater
BRAK-Mitt.	Mitteilungen der Bundesrechtsanwaltskammer
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
c.i.c.	culpa in contrahendo
ders.	derselbe
Diss.	Dissertation
DJT	Deutscher Juristentag

DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	DStR-Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DSWR	Datenverarbeitung Steuer Wirtschaft Recht (Zeitschrift)
DVStB	Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften
EG-Amtsblatt	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
Einf. v.	Einführung vor
EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
evtl.	eventuell
EWiR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht
EWIV	Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung
EWIV-AG	Ausführungsgesetz zur Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung
EWIV-VO	Verordnung über die Schaffung einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung
f.	folgende (Seite)
FA	Finanzamt
ff.	folgende (Seiten)
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
h. M.	herrschende Meinung
HaustürWG	Gesetz über den Widerruf von Haustürgeschäften und ähnlichen Geschäften
HGB	Handelsgesetzbuch
i. d. R.	in der Regel
i. E.	im Ergebnis

i. e. S.	im engeren Sinne
INF	Information über Steuer und Wirtschaft
InsO	Insolvenzordnung
i. S. d.	im Sinne des/der
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weitesten Sinne
JhJ	Jherings Jahrbücher der Dogmatik des heutigen römischen und deutschen Rechts
JZ	Juristen-Zeitung
KG	Kammergericht bzw. Kommanditgesellschaft
krit.	kritisch
LG	Landgericht
lit.	litera (*lateinisch* Buchstabe)
m.	mit
m. Anm.	mit Anmerkung
m. E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NJW-RR	Neue Juristische Wochenschrift Rechtsprechungsreport
o.	oben
o. Ä.	oder Ähnliches
o. g.	oben genannt
oHG	offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
PartGG	Gesetz über die Partnerschaftsgesellschaft
pVV	positive Vertragsverletzung
pFV	positive Forderungsverletzung
RBerG	Rechtsberatungsgesetz
RdNr.	Randnummer

RVG	Rechtsanwaltsvergütungsgesetz
S.	Seite
s.	siehe
s. o.	siehe oben
s. u.	siehe unten
sog.	so genannt
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
Stb	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StB	Steuerberater
StBerG	Steuerberatungsgesetz
StBGebV	Steuerberatergebührenverordnung
StPO	Strafprozessordnung
StVG	Straßenverkehrsgesetz
u.	unten
u. ä.	und ähnliches
u. a.	unter anderem
u. U.	unter Umständen
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
v.	von/vom
VersR	Versicherungsrecht
vgl.	vergleiche
WM	Wertpapiermitteilungen
WuB	Entscheidungssammlung zum Wirtschafts- und Bankrecht
z. B.	zum Beispiel
ZPO	Zivilprozessordnung
zust.	zustimmend
zutr.	zutreffend
ZZP	Zeitschrift für Zivilprozeß

Literaturverzeichnis

Altmeppen, Holger, Nochmals: Schadensersatz wegen Pflichtverletzung, anfängliche Unmöglichkeit und Aufwendungsersatz im Entwurf des Schuldrechtsmodernisierungsgesetzes, DB 2001, Seite 1821.

Altmeppen, Holger, Schadenersatz wegen Pflichtverletzung - Ein Beispiel für die Überhastung der Schuldrechtsreform, DB 2001, Seite 1131.

Bamberger, Heinz Georg / Roth, Herbert, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 1, §§ 1-610 CISG, 2. Auflage, München 2007 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Bamberger/Roth).

Bamberger, Heinz Georg / Roth, Herbert, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 2, §§ 611-1296, München 2003 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Bamberger/Roth).

Becker-Eberhard, Ekkehard, Probleme des Laufs der Verjährungsfrist bei der Anwalts- und Steuerberaterhaftung, Festschrift für Ekkehard Schumann zum 70. Geburtstag, Tübingen 2001 (zitiert: FS f. Schumann).

Bell, Martin, Anwaltshaftung gegenüber Dritten, Diss., Bonn 1996.

Borgmann, Brigitte / Jungk, Antje / Grams, Holger, Anwaltshaftung, 4. Auflage, München 2005 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Borgmann/Jungk/Grams).

Borgmann, Brigitte, Die Rechtsprechung des BGH zum Anwaltshaftungsrecht in der Zeit von Mitte 2002 bis Ende 2004, NJW 2005, Seite 22.

Borstel, Rainer von, Mandatsvertrag und Haftungsbeschränkung, DSWR 2002, Seite 223.

Bruns, Jan, Der "Schutzzweck der Sekundärhaftung" des Rechtsanwalts – kenntnisunabhängiger Wegfall der sekundären Hinweispflicht, NJW 2003, Seite 1498.

Bruns, Jan, Die vertragliche Haftung des Rechtsanwalts gegenüber dem Mandanten nach neuer Rechtslage, VersR 2002, Seite 524.

Bruns, Jan, Wegfall der Sekundärhaftung? - Die Auswirkungen des Schuldrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Verjährung von Schadensersatzansprüchen des Mandanten gegen den Rechtsanwalt, BB 2003, Seite 1347.

Bundesminister der Justiz (Hg.), Abschlussbericht der Kommission zur Überarbeitung des Schuldrechts, Köln 1992.

Bundesminister der Justiz (Hg.), Gutachten und Vorschläge zur Überarbeitung des Schuldrechts Band II, Köln 1981 (zitiert: *Bearbeiter*, *Titel*, in: Gutachten und Vorschläge zur Überarbeitung des Schuldrechts, Band 2).

Bundesminister der Justiz (Hg.), Gutachten und Vorschläge zur Überarbeitung des Schuldrechts Band III, Köln 1983 (zitiert: *Bearbeiter*, *Titel*, in: Gutachten und Vorschläge zur Überarbeitung des Schuldrechts, Band 3).

Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, begründet von Soergel, Hans Theodor, herausgegeben von Wolfgang Siebert, Schuldrecht III/1, Band 4/1, 12. Auflage, Stuttgart, Berlin, Köln 1998 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Soergel).

Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, begründet von Soergel, Hans Theodor, herausgegeben von Wolfgang Siebert, Schuldrecht III/2, Band 4/2, 12. Auflage, Stuttgart, Berlin, Köln 2000 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Soergel).

Burkhalter, Peter, Die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV) und ihre konzernrechtlichen Beziehungen, Diss., Basel 1998.

Busse, Alexander, Die personelle Haftungsbegrenzung in der Steuerberater-Sozietät gemäß § 67a Abs. 2 StBerG, DStR 1995, Seite 738.

Busse, Alexander, Zulässigkeit und Grenzen formularmäßiger Haftungshöchstsummenbeschränkungen im Steuerberatungsvertrag, DStR 1995, Seite 660.

Canaris, Claus-Wilhelm, Die Reform des Rechts der Leistungsstörungen, JZ 2001, Seite 499.

Chab, Bertin, Die Berechnung der Regressverjährung nach Wegfall des § 51b BRAO, AnwBl. 2005, Seite 356.

Chab, Bertin, Haftung für Fehler des Gerichts?, Anmerkung zu OLG Düsseldorf (26.1.2005) I 18 U 120/04, BRAK-Mitt. 2005, Seite 231.

Damm, Reinhard / Mickwitz, Elena von, Kooperation und Haftung in interprofessionellen Sozietäten, JZ 2001, Seite 76.

Dauner-Lieb, Barbara, Die geplante Schuldrechtsmodernisierung - Durchbruch oder Schnellschuss?, JZ 2001, Seite 8.

Deutsch, Erwin, Allgemeines Haftungsrecht, 2. Auflage, Köln u. a. 1996.

Deutsch, Erwin, Die Fahrlässigkeit im neuen Schuldrecht, AcP 202 (2002), Seite 889.

Deutsch, Erwin, Die Medizinhaftung nach dem neuen Schuldrecht und dem neuen Schadensrecht, JZ 2002, Seite 588.

Deutsch, Erwin, Fahrlässigkeit und erforderliche Sorgfalt, 2. Auflage, Köln u. a. 1995.

Deutscher Juristentag, Gutachten für den 55. Deutschen Juristentag (1984), München 1984 (zitiert: *Bearbeiter*, DJT-Gutachten).

Diederichsen, Uwe, Zur gesetzlichen Neuordnung des Schuldrechts, AcP 182 (1982), Seite 101.

Endrös, Alfred, Steuerberatungsvertrag – Dienstvertrag oder Werkvertrag, StB 1969, Seite 60.

Enneccerus, Ludwig / Lehmann, Heinrich, Recht der Schuldverhältnisse, 15. Auflage, Tübingen 1958.

Erman, Bürgerliches Gesetzbuch, herausgegeben von Harm Peter Westermann, Band I, 11. Auflage, Münster, Köln 2004 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Erman).

Ernst, Wolfgang / Zimmermann, Reinhard, Zivilrechtswissenschaft und Schuldrechtsreform, Tübingen 2001.

Esser, Josef, Arbeitskampf und Vertragstreue, JZ 1963, Seite 489.

Fissenewert, Peter, Zur verspätet abgegebenen Steuererklärung durch steuerliche Berater, DStR 1992, Seite 443.

Furmans, Stefanie, Haftungsbegrenzung in der gemischten Sozietät und AGB-Kontrolle, NJW 2007, Seite 1400.

Gehre, Horst/ Borstel, Rainer von, Steuerberatungsgesetz, 5. Auflage, München 2005 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Gehre/v. Borstel).

Goez, Christoph, Die „Schein-Sozietät“ bei den Angehörigen der steuerberatenden Berufe, NWB 2006, Fach 30, Seite 1657.

Gounalakis, Georgios, Haftung des Steuerberaters - Gefahrenanalyse und Risikobegrenzung, NJW 1998, Seite 3593.

Gräfe, Jürgen / Lenzen, Rolf / Schmeer, Andreas, Steuerberaterhaftung, 4. Auflage, Herne/Berlin 2006 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung).

Grundmann, Stefan, Der Schadenersatzanspruch aus Vertrag, AcP 204 (2004), Seite 569.

Grunewald, Barbara, Folgerungen aus der Aufgabe der "Doppelverpflichtungstheorie" für die Sozietäten der Freiberufler, Festschrift für Martin Peltzer, Köln 2001.

Hartmann, Erich, Haftungsbegrenzung gemäß § 67a Abs. 1 StBerG, DSWR 2002, Seite 220.

Henssler, Martin / Westphalen, Friedrich Graf von, Praxis der Schuldrechtsreform, Recklinghausen 2001.

Hirte, Heribert, Berufshaftung, München 1996.

Hömig, Carsten / Meixner, Rafael, Anmerkung zu BGH, Urteil vom 18.1.2007, Az. IX ZR 122/04, DStR 2007, Seite 738.

Hopt, Klaus J., Nichtvertragliche Haftung außerhalb von Schadens- und Bereicherungsausgleich, AcP 183 (1983), Seite 608.

Horst, Ulrich von der, Grundlagen und Umfang der Haftung des Steuerberaters und Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung, DStR 1995, Seite 2027.

Huber, Peter / Faust, Florian, Schuldrechtsmodernisierung, München 2002.

Huber, Ulrich, Die Pflichtverletzung als Grundtatbestand der Leistungsstörung im Diskussionsentwurf eines Schuldrechtsmodernisierungsgesetzes, ZIP 2000, Seite 2273.

Huber, Ulrich, Zivilrechtliche Fahrlässigkeit, in: Festschrift für Ernst Rudolf Huber, Göttingen 1973.

Hund, Thomas, Anmerkung zu BGH, Urteil vom 3.11.2005, Az. IX ZR 208/04, DStR 2006, Seite 443.

Jauernig, Othmar (Hg.), Bürgerliches Gesetzbuch, 12. Auflage, München 2007 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Jauernig).

Jhering, Rudolf von, Culpa in contrahendo, in: Jahrbücher für die Dogmatik des heutigen römischen und deutschen Rechts, 4. Band Jhering-Jahrbücher (1861), Bad Homburg v.d.H./Berlin/Zürich 1969 (Reprint).

Johlke, Horst, Belehrungs- und Beratungspflicht des Rechtsanwalts, WuB IV A. § 675 BGB 1.87.

Jungk, Antje, Die Haftung des Rechtsanwalts in der Partnerschaftsgesellschaft, AnwBl. 2005, Seite 283.

Jungk, Antja, Der Schadensbegriff in der Anwaltshaftung, AnwBl. 2005, Seite 785.

Karg, Thomas, Anwaltsvertragshaftung, Diss., Regensburg 2004.

Kaufmann, Arnd, Die Berufshaftpflichtversicherung des Steuerberaters, Diss., Karlsruhe 1996.

Kaufmann, Arnd, Die Berufshaftpflichtversicherung des Steuerberaters, Diss., Karlsruhe 1996.

Kirchhof, Paul, Der sanfte Verlust der Freiheit, München/Wien 2004.

Kleine-Cosack, Michael, Bundesrechtsanwaltsordnung, 4. Auflage, München 2003.

Kohler, Jürgen, Pflichtverletzung und Vertretenmüssen – die beweisrechtlichen Konsequenzen des neuen § 280 Abs. 1 BGB, ZZP 118 (2005), Seite 25.

Kouba, Susanne, Die Rechtsprechung zur bürgerlich-rechtlichen Prospekthaftung – Eine Bestandsaufnahme, VersR 2004, Seite 570.

Kuhls, Clemens u. a., Steuerberatungsgesetz, 2. Auflage, Herne, Berlin 2004 (zitiert: Kuhls, Steuerberatungsgesetz).

Kupisch, Berthold, Schuldrechtsreform und Kunst der Gesetzgebung, NJW 2002, Seite 1401.

Lammel, Siegbert, Zur Auskunftshaftung, AcP 179 (1979), Seite 336.

Lang, Arno, Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes zu Auftrag, Geschäftsbesorgung und Geschäftsführung ohne Auftrag, WM 1988, Sonderbeilage 9.

Lange, Hans-Friedrich, Schadensersatzanspruch gegen Steuerberater bei Nichtkenntnis der BFH-Rechtsprechung, DB 2003, Seite 869.

Larenz, Karl, Lehrbuch des Schuldrechts Band II Halbband 1, 13. Auflage, München 1986.

Larenz, Karl, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Auflage, Berlin, Heidelberg, New York 1991.

Laufs, Adolf / Uhlenbruck, Wilhelm, Handbuch des Arztrechts, 3. Auflage, München 2002.

Leibner, Wolfgang / Holzkämper, Volker, Beraterhaftung: Aktuelle Entwicklungen in Gesetzgebung und Rechtsprechung, DB 2004, Seite 2087.

Lohmeyer, Heinz, Die Haftung des steuerlichen Beraters für schuldhaftes Handeln seiner Angestellten, Stbg 1973, Seite 140.

Lorenz, Stephan, Schadensersatz wegen Pflichtverletzung - ein Beispiel für die Überhastung der Kritik an der Schuldrechtsreform, JZ 2001, Seite 742.

Löwisch, Manfred, Rechtswidrigkeit und Rechtfertigung von Forderungsverletzungen, AcP 165 (1965), Seite 421.

Maassen, Kurt, Das Recht der Steuerberatung, 2. Auflage, Stuttgart 1963.

Mahlstedt, Marion, Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung für Steuerberater, DSWR 2002, Seite 218.

Maier, Günther, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters gegenüber seinem Auftraggeber, Diss., Düsseldorf 1955.

Mansel, Heinz-Peter / Budzikiewicz, Christine, Verjährungsanpassungsgesetz: Neue Verjährungsfristen, insbesondere für die Anwaltshaftung und im Gesellschaftsrecht, NJW 2005, Seite 321.

Mansel, Heinz-Peter, Neues Verjährungsrecht und Anwaltsvertrag – Vorteile für den Rechtsanwalt, NJW 2002, Seite 418.

Martens, Joachim, Werkvertragsrecht bei Steuerbevollmächtigten, NJW 1977, Seite 766.

Mayerhöfer, Alexander, Die Integration der positiven Forderungsverletzung in das BGB, MDR 2002, Seite 549.

Meixner, Rafael / Schröder, Uwe, Anmerkung zu BGH, Urteil vom 18.5.2006, Az. IX ZR 53/05; DStR 2006, Seite 2278.

Messmer, E., Die Beurteilung schwieriger Rechtsfragen - zum sog. Grundsatz des sicheren Weges, DStR 1973, Seite 284.

Messmer, E., Die Nichtablehnung und die Beendigung eines Mandates als Haftungsgrundlage, DStR 1969, Seite 579.

Mittelsteiner, Karl-Heinz, Rechtsnatur des Steuerberatungsvertrags, DStR 1963, Seite 226.

Mückl, Patrick, Unmöglichkeit und Pflichtverletzung - Zum Begriff der "Pflichtverletzung" im Leistungsstörungsrecht des BGB, JA 2004, Seite 928.

Mugdan, Benno, Die gesamten Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch für das Deutsche Reich, Band 2, Recht der Schuldverhältnisse, Berlin 1899, Neudruck: Aalen 1979. (zitiert: Mugdan, Motive §, S.)

Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 2: Schuldrecht Allgemeiner Teil, §§ 241-432 FernAbsG, 4. Auflage, München 2001 (zitiert: *Bearbeiter*, in: MüKo).

Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 4: Schuldrecht Besonderer Teil II, §§ 607-704 KSchG TzBfG, 3. Auflage, München 1997 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Müko³).

Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 4: Schuldrecht Besonderer Teil II, §§ 611-704 KSchG TzBfG, 4. Auflage, München 2003 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Müko).

Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 5: Schuldrecht Besonderer Teil III, §§ 705-853 PartGG ProdHaftG, 4. Auflage, München 2004 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Müko).

Mutschler, Helge, Anmerkung zu OLG Hamburg, Urteil vom 4.7.2007, Az. 8 U 114/06, DStR 2007, Seite 1839.

Neuhofer, Anton, Haftungsrisiko „Gefälligkeit", AnwBl. 2005, Seite 576.

Neuhofer, Anton, Honoraranspruch im Regressfall, AnwBl. 2004, Seite 583.

Nipperdey, Hans Carl, Rechtswidrigkeit, Sozialadäquanz, Fahrlässigkeit, Schuld im Zivilrecht, NJW 1957, Seite 1777.

Palandt, Otto (Hg.), Bürgerliches Gesetzbuch, 61. Auflage, München 2002 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Palandt[61], § RdNr.).

Palandt, Otto (Hg.), Bürgerliches Gesetzbuch, 64. Auflage, München 2005 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Palandt).

Prütting, Hanns, Verjährungsprobleme bei falscher rechtlicher Beratung, insbesondere in Steuersachen, WM 1978, Seite 130.

Raiser, Gottfried, Die Haftung des deutschen Rechtsanwalts bei grenzüberschreitender Tätigkeit, NJW 1991, 2049.

Rinsche, Franz-Josef / Fahrendorf, Klaus / Terbille, Michael, Die Haftung des Rechtsanwalts, 7. Auflage, Köln, Berlin, München 2005 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Rinsche/Fahrendorf/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, RdNr.)

Schapp, Jan, Empfiehlt sich die "Pflichtverletzung" als Generaltatbestand des Leistungsstörungrechts?, JZ 2001, Seite 583.

Schmidt, Karsten, Die Sozietät als Sonderform der BGB-Gesellschaft – Wandlung einer klassischen Rechtsform im Lichte der Rechtsprechung, NJW 2005, Seite 2801.

Schmidt, Karsten, Gesellschaftsrecht, 4. Auflage, Köln u. a. 2002.

Schmikal, Ulrike, Anmerkung zu BGH, Urteil vom 13.4.2006, Az. IX ZR 208/02, DStR 2007, Seite 174.

Schönke, Adolf / Schröder, Horst (Hg.), Strafgesetzbuch, 27. Auflage, München 2006 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Schönke/Schröder).

Schulte, Christian, Die Rechtsscheinhaftung im Gesellschaftsrecht der freien Berufe, Diss., Hannover 2002.

Sieg, Oliver, Internationale Anwaltshaftung, Diss., Heidelberg 1996.

Sontheimer, Jürgen, Die neuen Verjährungsfristen für die StB- und RA-Haftung und im Gesellschaftsrecht, DStR 2005, Seite 834.

Späth, Wolfgang, Anmerkung zu LG Bonn DStR 1978, Seite 116, DStR 1978, Seite 117.

Späth, Wolfgang, Anmerkung zu OLG Celle DStR 1978, Seite 682, DStR 1978, Seite 683.

Späth, Wolfgang, Anmerkung zu OLG Celle DStR 1988, Seite 331, DStR 1988, Seite 331.

Späth, Wolfgang, Berufshaftpflichtversicherung der Steuerberater, NWB 2003 Fach 30, Seite 1427.

Späth, Wolfgang, Bonner Handbuch der Steuerberatung, Loseblattsammlung, Bonn 1999.

Späth, Wolfgang, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, 4. Auflage, Bonn 1994.

Späth, Wolfgang, Grenzen formularmäßiger Haftungshöchstsummenbeschränkungen im Steuerberatervertrag, INF 1995, Seite 469.

Späth, Wolfgang, Pflichten und Obliegenheiten im Verhältnis von Steuerberater und Mandant, DStZ 1991, Seite 188.

Späth, Wolfgang, Probleme der wissentlichen Pflichtverletzung in der Berufshaftpflichtversicherung nach § 4 Nr. 6 AVB-WB, VersR 2000, Seite 825.

Späth, Wolfgang, Urteilsanmerkung zu OLG Celle 11 U 205/71, DStR 1974, Seite 290.

Späth, Wolfgang, Urteilsanmerkung zu OLG Frankfurt 21 U 207/83, DStR 1985, Seite 450.

Späth, Wolfgang, Zur Dritthaftung des Steuerberaters bei Mitwirkung an Verhandlungen zwischen dem Mandanten und dessen Geschäftspartnern, DStZ 1989, Seite 448.

Späth, Wolfgang, Zur Haftung des steuerlichen Beraters aus § 27 StBerG und wegen unterlassener Mandatsniederlegung, DStR 1973, Seite 669.

Späth, Wolfgang, Zur Rechtsnatur des Steuerberatungsvertrages, DStR 1966, Seite 91.

Spickhoff, Andreas, Das System der Arzthaftung im reformierten Schuldrecht, NJW 2002, Seite 2530.

Staub, Hermann, Die positiven Vertragsverletzungen und ihre Rechtsfolgen, Bad Homburg v.d.H./Berlin/Zürich 1969 (Reprint).

Staudinger, Julius von, Bürgerliches Gesetzbuch, Buch 2 §§ 652-704, 13. Auflage, Berlin 1995 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Staudinger).

Stoecker, Christoph, Die Verjährungsproblematik der vertraglichen Haftung des Rechtsanwaltes und des Steuerberaters, Diss., Hamburg 1992.

Stoll, Hans, Notizen zur Neuordnung des Rechts der Leistungsstörungen, JZ 2001, Seite 589.

Stoll, Hans, Unrechtstypen bei Verletzung absoluter Rechte, AcP 162 (1963), Seite 203.

Stoll, Hans, Zum Rechtfertigungsgrund des verkehrsrichtigen Verhaltens, JZ 1958, Seite 137.

Sturmhoebel, Jörg, Urteilsanmerkung zu BGH WM 1988, Seite 166, WuB IV A. § 675 BGB 2.88.

Thode, Reinhold, Anmerkung zu BGH WM 1991, Seite 1303, WuB VIII. D. § 68 StBerG 1.91.

Volkenborn, Wilhelm, Die Haftung des Steuerberaters nach der Schuldrechtsreform, Godesberger Steuerfachtagung Band 53 (2002) S. 7.

Vollkommer, Max / Heinemann, Jörn, Rechtsanwaltshaftung, 2. Auflage, München 2004.

Wais, Edgar, Anmerkung zu LG München NJW 1968, Seite 1725, NJW 1968, Seite 2200.

Wais, Edgar, Zur Rechtsnatur des Steuerberatungsvertrages, DStR 1970, Seite 109.

Wallner, Franz, Nochmals: Zur Rechtsnatur des Steuerberatungsvertrages, DStR 1969, Seite 375.

Weber, Gerald, Die Unterscheidung von Dienstvertrag und Werkvertrag, Diss., München 1977.

Weinbeer, Alexander, Die Anwaltsgesellschaft bürgerlichen Rechts eine „Schicksalsgemeinschaft“?, AnwBl. 2007, Seite 711.

Widmann, Werner, Werkvertragsrecht bei Steuerbevollmächtigten, NJW 1977, Seite 767.

Wiethölter, Rudolf, Der Rechtfertigungsgrund des verkehrsrichtigen Verhaltens, Karlsruhe 1960.

Wilhelm, Jan, Die Pflichtverletzung nach dem neuen Schuldrecht, JZ 2004, Seite 1055.

Winnefeld, Robert, Bilanz-Handbuch, 3. Auflage, München 2002.

Witt, Carl-Heinz, Anmerkung zu BGH, Urteil vom 23.1.2007, Az. XI ZR 44/06, NJW 2007, Seite 1584.

Wolf, George Alexander, Anmerkung zu OLG München, Urteil vom 27.9.2006, Az. 15 U 2247/06, DStR 2007, Seite 1369.

Wölk, Jonas, Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung des Rechtsanwalts, AnwBl. 2003, Seite 328.

Zimmermann, Reinhard, "Sekundäre" und "tertiäre" Schadensersatzansprüche gegen den Rechtsanwalt, NJW 1995, Seite 720.

Zippelius, Reinhold, Die Rechtswidrigkeit von Handlung und Erfolg, AcP 157 (1958), Seite 390.

Zöller, Richard, Zivilprozessordnung, 26. Auflage, Köln 2007.

Zugehör, Horst / Fischer, Gero / Sieg, Oliver / Schlee, Heinz, Handbuch der Anwaltshaftung, 2. Auflage, ohne Ortsangabe, 2006 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr.).

Zugehör, Horst, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, Recklinghausen 2002.

Zugehör, Horst, Berufliche „Dritthaftung“ – insbesondere der Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Notare – in der Rechtsprechung, NJW 2000, Seite 1601.

Zugehör, Horst, Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur zivilrechtlichen Haftung der steuerlichen Berater, WM 2000, Sonderbeilage Nr. 4.

Zugehör, Horst, Die Verjährung in der Berufshaftung der Rechtsanwälte, NJW 1995, Beilage zu Heft 21.

Zugehör, Horst, Schwerpunkte der zivilrechtlichen Steuerberaterhaftung, DStR 2001, Seite 1613 und Seite 1663.

Zugehör, Horst, Schwerpunkte der zivilrechtlichen Haftung aus Steuerberatung, DStR 2007, Seite 673 und Seite 723.

Einführung

Begriffsklärung

Die Steuerberaterhaftung ist ein Begriff, der genauso wie die Anwaltshaftung oder die Arzthaftung in den letzten Jahren stetig an Bedeutung gewonnen hat. Dabei handelt es sich um einen Begriff, der vielschichtig und gleichermaßen wenig aussagekräftig ist. Will man über die „Steuerberaterhaftung“ sprechen, bedarf es zunächst einer Begriffsbestimmung und weiterer Präzisierungen. Denn „Steuerberaterhaftung“ umfasst neben der zivilrechtlichen Haftung des Steuerberaters für eine von ihm zu verantwortende Pflichtverletzung im Rahmen des mit dem Mandanten geschlossenen Steuerberatungsvertrages auch andere Aspekte rechtlicher Haftung.

Eine für den Berufsstand besondere und daher auch typische Haftung ergibt sich für den Steuerberater aus dem Steuerrecht. Die Abgabenordnung sieht nämlich nicht nur eine Haftung des Steuerpflichtigen für seine eigene Steuerschuld vor. Vielmehr haftet auch der Steuerberater als gesetzlicher Vertreter und Vermögensverwalter des Steuerpflichtigen nach § 34 AO für dessen Steuerschuld. Damit wird jedoch deutlich, dass Haftung in diesem Sinne das Einstehenmüssen für die Verbindlichkeit eines anderen heißt.

Darüber hinaus ergibt sich eine Haftung des Steuerberaters aus dem Strafrecht und dem Recht der Ordnungswidrigkeiten. Erfüllt der Steuerberater bei seiner Tätigkeit für den Mandanten den Tatbestand einer Ordnungswidrigkeit oder Straftat, so ist er persönlich verantwortlich und wird dafür haftbar gemacht. Eine Verantwortlichkeit des Mandanten geht damit nicht zwingend einher. Freilich handelt es sich bei dieser Art der Haftung nicht um eine finanzielle Haftung zum Ausgleich eines etwaigen Schadens bzw. zur Begleichung einer Steuerschuld. Vielmehr steht das Haften für ein Fehlverhalten des Steuerberaters im Fokus.

Begeht der Steuerberater im Rahmen seiner Tätigkeit eine Pflichtverletzung, so kann dies aber auch zur Folge haben, dass er aufgrund des Berufsrechts haftbar gemacht wird. Die angedrohten Rechtsfolgen reichen von der Warnung bis zum Berufsausschluss (§ 90 StBerG).

Eine umfassende Darstellung der genannten Haftungsgründe würde den Rahmen der vorliegenden Arbeit bei weitem sprengen. Aus diesem Grund beschränkt sie sich auf den Aspekt der zivilrechtlichen Haftung. Ist im Folgenden also von Steuerberaterhaftung die Rede, so ist damit stets die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters gemeint, wobei selbst hier eine einschränkende Differenzierung gemacht

werden muss. Zivilrechtliche Haftung kann nämlich einerseits auf der zwischen den Parteien bestehenden vertraglichen Grundlage bestehen. Sie kann andererseits auch auf einem gesetzlichen Schuldverhältnis beruhen. Dieser „deliktische Haftung“ genannte Teilbereich wird ebenfalls nicht Gegenstand der folgenden Untersuchungen sein. Die vorliegende Arbeit konzentriert sich vielmehr auf die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters aus Vertrag. Ist im Folgenden also von der Steuerberaterhaftung die Rede, so ist damit stets die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters aus Vertrag gemeint.

Die Haftung nach den in dieser Arbeit dargestellten Normen trifft i. d. R. nicht nur den Steuerberater. Auch Steuerbevollmächtigte oder Steuerberatungsgesellschaften unterliegen der Haftung für pflichtwidriges Handeln. Der Einfachheit halber wird im Folgenden nur auf Steuerberater Bezug genommen. Es sei jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sich die Darstellungen auf alle drei Gruppen gleichermaßen beziehen. In Bezug auf Steuerberatungsgesellschaften ist allerdings zu beachten, dass diese als solche nicht handeln können. Der Steuerberatungsgesellschaft ist daher stets das Handeln einer natürlichen Person zuzurechnen.

Bedeutung der zivilrechtlichen Steuerberaterhaftung aus Vertrag

Aus wirtschaftlicher Sicht handelt es sich hierbei um den bedeutendsten Teil der Steuerberaterhaftung[1], wenngleich einzelne Rechtsfolgen anderer Haftungsnormen wie der Berufsausschluss für den Einzelnen von großer, auch wirtschaftlicher Bedeutung sind. Das wirtschaftliche Gewicht der Steuerberaterhaftung zeigt sich, betrachtet man die Schadenszahlen. So betrug das Schadensvolumen der Berufshaftpflichtversicherung des *Gerling*-Konzerns in den Jahren 1991 bis 1995 allein in Hessen 4 455 003 DM.[2]

Unabhängig von ihrer wirtschaftlichen Bedeutung ist die Steuerberaterhaftung auch von juristischem Interesse. Durch das zum 1. Juli 2002 in Kraft getretene Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts[3] erfuhren die wichtigsten Anspruchsgrundlagen der Steuerberaterhaftung grundlegende Veränderungen. So wurde die früher als positive Forderungsverletzung (pFV) bekannte Nebenpflichtverletzung positiv

[1] Die deliktische Haftung spielt mit Ausnahme des § 823 Abs. 2 BGB i. d. R. keine Rolle, da das fehlerhafte Verhalten des Steuerberaters normalerweise lediglich Vermögensschäden verursacht. Das deliktische Haftungskonzept des BGB ist jedoch nicht auf den Schutz des Vermögens als solches ausgerichtet.

[2] Gounalakis, Haftung des Steuerberaters – Gefahrenanalyse und Risikobegrenzung, NJW 1998, S. 3593, 3594.

[3] Gesetz vom 26. November 2001 (BGBl I S. 3138).

geregelt. Gleiches gilt für die vorvertragliche Haftung, früher *culpa in contrahendo (c.i.c.)*, die wie auch die Nebenpflichtverletzung in § 280 Abs. 1 BGB geregelt ist. Es ergaben sich in der jüngeren Vergangenheit aber auch nicht unbedeutende Änderungen der Rechtsprechung hinsichtlich der Gesellschaftshaftung bzw. der Haftung von Sozien, die sich auch auf die Haftung von Steuerberatungsgesellschaften und –sozien auswirken. Die jüngste Gesetzesänderung betrifft die Streichung des § 68 StBerG,[4] der eine besondere Verjährungsfrist für die Ersatzansprüche gegen Steuerberater vorsah.

Gang der Darstellung

Im Folgenden soll insbesondere auf die oben genannten Neuerungen und deren Auswirkungen auf die Steuerberaterhaftung eingegangen werden. Der Vollständigkeit halber sollen jedoch auch die anderen (vom Gesetzgeber unveränderten) Bereiche, soweit im Rahmen der Arbeit möglich, dargestellt werden.

Der Hauptteil gliedert sich in einen Teil, der sich mit grundlegenden Voraussetzungen des Steuerberatungsvertrages und den daraus für den Steuerberater erwachsenden Vertragspflichten beschäftigt. In einem weiteren Teil werden die sich aus der Schuldrechtsmodernisierung ergebenden Anspruchsgrundlagen untersucht. Anschließend wird dem Umstand Rechnung getragen, dass sich immer mehr Steuerberater zur Berufsausübung in einer Sozietät o. Ä. zusammenschließen, und untersucht, welche haftungsrechtlichen Konsequenzen dies hat. Dabei wird insbesondere auf die geänderte Rechtsprechung des BGH zur Gesellschaft bürgerlichen Rechts einzugehen sein. In einem weiteren Schritt wird untersucht, inwieweit der Steuerberater auch gegenüber Dritten haftet, die nicht Vertragspartner sind. Darüber hinaus werden die Möglichkeiten des Steuerberaters, seine vertragliche Haftung einzuschränken, dargestellt. Den Abschluss der Arbeit bildet eine Untersuchung der neuen Verjährungsregeln. Soweit sich interessante Aspekte in Hinblick auf die Beweislast ergeben, wird dies im Zusammenhang mit dem jeweiligen Tatbestandsmerkmal dargestellt. Eine separate Darstellung der Beweislast im Haftungsprozess ist damit entbehrlich.

[4] Mit Wirkung zum 15. Dezember 2004 durch Art. 4 Gesetz vom 9. Dezember 2004 (BGBl I S. 3214).

Hauptteil

Schwerpunkt der vorliegenden Darstellung ist die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters auf Grundlage des Steuerberatungsvertrages nach Inkrafttreten der Schuldrechtsmodernisierung zum 1. Januar 2002. Es ist nicht Ziel der Arbeit, die Haftungssituation ausgehend von der Rechtslage vor der Reform zu beschreiben. Vielmehr soll von der nunmehr geltenden Rechtslage ausgegangen werden. Aus diesem Grunde beziehen sich die angegebenen Paragraphen auch stets auf die seit 1. Januar 2002 geltende Gesetzeslage. Die Normen vor Inkrafttreten des Schuldrechtsmodernisierungsgesetzes werden zur Unterscheidung als alte Fassung (a. F.) bezeichnet. Die Kennzeichnung als neue Fassung (n. F.) erfolgt bei den momentan geltenden Normen nur dann, wenn es für die Eindeutigkeit der Darstellung geboten erscheint.

Auf die frühere Rechtslage wird im Rahmen dieser Darstellung trotz dieser Zielsetzung immer wieder eingegangen, um die Veränderungen, welche die Reform mit sich gebracht hat, herauszuarbeiten und auf unveränderte Bereiche der Haftungssituation hinzuweisen. Als Einstieg in den Themenkreis der Schuldrechtsmodernisierung dient ein kurzer Überblick über die gesetzgeberischen Hintergründe und Abläufe.

§ 1 Hintergründe der Schuldrechtsmodernisierung

A. Die Rechtslage bis 31. Dezember 2001

Bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Schuldrechts zum 1. Januar 2002 zeigte sich das Recht der Leistungsstörungen zergliedert. Ausgangspunkt für die vertragliche Haftung waren die als Schlechtleistung und Nichtleistung (auch Verzug) bezeichneten Leistungsstörungen. Während für die Fälle des Verzugs die §§ 284ff., 326 BGB a. F. einschlägig waren, galten für die nachträgliche Unmöglichkeit der Leistung die §§ 275, 323ff. BGB a. F.[5] Die Rechtsfolgen der Schlechtleistung wiederum waren gar nicht im allgemeinen Schuldrecht geregelt. Hierfür fand sich eine eigene Anspruchsgrundlage für den jeweiligen Vertragstyp (z. B. § 463 BGB a. F. für das Kaufrecht oder § 635 BGB a. F. für das Werkver-

[5] Huber, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 8.

tragsrecht) im besonderen Schuldrecht. Die vorvertragliche Pflichtverletzung wie die Verletzung vertraglicher Nebenpflichten waren überhaupt nicht gesetzlich geregelt, wenngleich gewohnheitsrechtlich anerkannt.[6]

B. Die Ziele und der gewählte Weg des Gesetzgebers

Vor allem die oben aufgezeigten Mängel des allgemeinen Leistungsstörungsrechts, des Kauf- und Werkvertragsrechts, aber auch des Verjährungsrechts waren die Hauptanliegen des Gesetzgebers für die Umsetzung der Reform.[7]

Bereits im Jahr 1978 begannen die Vorbereitungen für eine Reform des Schuldrechts. Ende 1991 lag dann ein Abschlussbericht der damals eingesetzten Kommission zur Überarbeitung des Schuldrechts[8] vor. Der Gesetzgeber ergriff erst im Jahr 2001 die sich aus anderen, aufgrund mehrerer EG-Richtlinien[9] zwingend erforderlich gewordenen Änderungen des Schuldrechts ergebende Gelegenheit, die sog. „große Lösung“ (neben der Reform der bereits genannten Bereiche wurden die Nebengesetze, z. B. das AGBG, das FernAbsG usw., im BGB integriert) zu verwirklichen.

Da die Umsetzung der EG-Richtlinien in nationales Recht verhältnismäßig dringlich war[10], stand das Reformvorhaben unter großem Zeitdruck. Dieser Umstand wurde von den Kritikern[11] neben vielen anderen Punkten aufgegriffen.[12] Nicht einmal zweieinhalb Jahre nachdem das Bundesjustizministerium erstmals einen sog. Dis-

---

[6] Eine detaillierte Bestandsaufnahme hinsichtlich des Richterrechts findet sich in: Bundesminister der Justiz, Abschlussbericht der Kommission zur Überarbeitung des Schuldrechts, S. 17f.

[7] Vgl. Begründung des Gesetzesentwurfs BT-Drucks. 14/6040, S. 1f.

[8] Vgl. Begründung des Gesetzesentwurfs BT-Drucks. 14/6040, S. 1.

[9] Verbrauchsgüterkaufrichtlinie vom 25. Mai 1999 (RL 1999/44/EG, ABl. EG 1999, Nr. L 171, S. 12; Zahlungsverzugsrichtlinie vom 29. Juni 2000 (RL 2000/35/EG, ABl. EG 2000, Nr. L 200, S. 35; E-Commerce-Richtlinie vom 8. Juni 2000 (RL 2000/31/EG, ABl. EG 2000, Nr. L 178, S. 1.

[10] Die Verbrauchsgüterkaufrichtlinie musste bis zum 31. Dezember 2001, die Zahlungsverzugsrichtlinie bis zum 7. August 2002 und die E-Commerce-Richtlinie bis zum 16. Januar 2002 umgesetzt werden.

[11] Dauner-Lieb, Die geplante Schuldrechtsreform – Durchbruch oder Schnellschuß?, JZ 2001, S. 8ff.; Ernst, in : Ernst/Zimmermann, Zivilrechtswissenschaft und Schuldrechtsreform, S. 559, 603ff.; Huber, in: Ernst/Zimmermann, Zivilrechtswissenschaft und Schuldrechtsreform, S. 31, 111ff.; Altmeppen, Schadensersatz wegen Pflichtverletzung – Ein Beispiel für die Überhastung der Schuldrechtsreform, DB 2001, S. 1131, 1133.

[12] Ein ausführlicher Überblick über das Schrifttum in der Vorbereitungsphase des Gesetzes findet sich bei Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 509ff.

kussionsentwurf[13] vorgelegt hatte, trat das Gesetz zur Schuldrechtsmodernisierung in Kraft.[14]

Ob die nicht nur im Vorfeld[15] geübte Kritik berechtigt war und ist, wird sich erst im Laufe der Zeit erweisen.

C. Die Anwendbarkeit des reformierten Schuldrechts auf Steuerberatungsverträge

Bei Gesetzesänderungen stellt sich stets die Frage nach der Anwendbarkeit des neu in Kraft getretenen Rechts. Die Anwendbarkeit des modernisierten Schuldrechts wird in Art. 229 § 5 EGBGB geregelt.

Danach ist das neue Recht auf alle Schuldverhältnisse anwendbar, die ab dem 1. Januar 2002 entstehen oder geschlossen werden. Bei Mandaten, die vor diesem Zeitpunkt erteilt wurden, findet grundsätzlich das alte Recht gem. Art. 229 § 5 S. 1 EGBGB Anwendung.

Eine Besonderheit ergibt sich für die sog. Dauermandate. Dies sind Mandate, durch die der Steuerberater nicht nur in einer bestimmten einzelnen Angelegenheit beauftragt wird, die erforderlichen Tätigkeiten vorzunehmen. Als Dauerschuldverhältnisse werfen solche Mandate ganz besonders die Frage nach dem anwendbaren Recht auf. Nach Art. 229 § 5 S. 2 EGBGB ist auf diese Schuldverhältnisse das neue Recht seit dem 1. Januar 2003 anwendbar. Damit ist die Übergangsfrist für die Anwendung des neuen Rechts auf Dauermandate, die bereits vor Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Schuldrechts zum 1. Januar 2002 erteilt wurden, mittlerweile abgelaufen. Das bis zum 31. Dezember 2001 geltende Schuldrecht besitzt damit für die rechtliche Behandlung der vor diesem Zeitpunkt erteilten Dauermandate keine Bedeutung mehr.

Dennoch wird es noch einige Zeit dauern, bis sämtliche Haftungsfälle aus Einzelmandaten, bei denen noch altes Schuldrecht anzuwenden ist, aufgearbeitet sind.[16]

---

[13] Diskussionsentwurf eines Schuldrechtsmodernisierungsgesetzes v. 4. August 2000, abgedruckt bei Ernst/Zimmermann, Zivilrechtswissenschaft und Schuldrechtsreform, S. 613ff.

[14] Eine genauere Darstellung des Verlaufs des Gesetzgebungsverfahrens findet sich bei Huber, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 1f.

[15] Kupisch, Schuldrechtsreform und Kunst der Gesetzgebung, NJW 2002, Seite 1401, 1402.

[16] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, S. V.

§ 2 GRUNDLAGEN ZIVILRECHTLICHER HAFTUNG

Das Haftungssystem des deutschen Zivilrechts wird wesentlich vom Dualismus zwischen zwei unterschiedlichen Haftungsprinzipien beherrscht. Eines der Unterscheidungskriterien ist die einschlägige Haftungsgrundlage. Grundlage für die Haftung kann z. B. der Vertrag zwischen dem Gläubiger und dem Schuldner sein (vertragliche Haftung). Das bürgerliche Recht kennt aber auch andere Haftungsgrundlagen (außervertragliche Haftung), z. B. die Haftung aus unerlaubter Handlung. Vertragliche Haftung und außervertragliche Haftung bilden damit ein sich gegenüberstehendes Begriffspaar (vgl. u. A.). Haftung kann aber auch nach anderen sich gegenüberstehenden Kategorien unterteilt werden. Grundsätzlich ist für die Haftung des Schädigers Voraussetzung, dass dieser schuldhaft gehandelt hat. Im Rahmen der Gefährdungshaftung spielt das Verschulden des Schädigers dagegen keine Rolle (vgl. hierzu u. B.).

A. Vertragliche und außervertragliche Haftung

Ein Schädiger kann aufgrund des mit dem Geschädigten bestehenden Vertrages haften. Als Haftungsmaßstab sind hierbei die vertraglich vereinbarten Grundsätze, z. B. der Ausschluss der Haftung für leichte Fahrlässigkeit (sofern zulässig), heranzuziehen. Bestehen solche besonderen Vereinbarungen nicht, ist auf die Grundsätze zurückzugreifen, die das Gesetz für die Haftung aus Vertrag vorsieht.

Sind Schädiger und Geschädigter dagegen nicht durch einen Vertrag miteinander verbunden, haftet der Schädiger nach den Grundsätzen der unerlaubten Handlung (§§ 823ff. BGB). Erfüllt der Schädiger den Tatbestand einer unerlaubten Handlung, so entsteht zwischen ihm und dem Geschädigten ein sog. gesetzliches Schuldverhältnis, aufgrund dessen er zum Ersatz des verursachten Schadens verpflichtet ist.

Der Zweck der vertraglichen wie der deliktischen Haftung liegt vor allem darin, dem Geschädigten den rechtswidrig erlittenen Schaden zu ersetzen.[17]

Die vertragliche Haftung besteht grundsätzlich neben der Haftung wegen unerlaubter Handlung. Aufgrund der unterschiedlichen Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt die Verletzung einer Vertragspflicht nicht zwangsläufig den Tatbestand einer unerlaubten Handlung. Andererseits ist aber nicht ausgeschlossen, dass die Verletzung einer Vertragspflicht zugleich eine unerlaubte Handlung ist. In diesen Fällen können die vertraglichen Haftungsmaßstäbe ausnahmsweise auch im Deliktsrecht Anwen-

[17] Sprau, in: Palandt, Einf. v. § 823 RdNr. 1.

dung finden.[18] Beispielsweise wird der Haftungsmaßstab der vertraglichen Haftung auch im Deliktsrecht angewendet, da andernfalls eine Umgehung der besonderen vertraglichen Regelungen durch das Recht der unerlaubten Handlung möglich wäre und diese Vorschriften leer liefen.[19]

Beiden Haftungsregimen gemeinsam ist, dass eine Haftung des Schädigers nur besteht, wenn diesen ein Verschulden trifft. Darin findet der Grundsatz der Verschuldenshaftung Ausdruck.

B. Verschuldenshaftung und Gefährdungshaftung

Bei der Verschuldenshaftung handelt es sich um einen tragenden Grundsatz des deutschen Zivilrechts.[20] Im Laufe der Zeit hat sich aber ein Bedürfnis zur Haftung auch ohne Verschulden herausgebildet. Eine Haftung, ohne dass den Schädiger ein Verschulden trifft, wird in Fällen angenommen, in denen der Schädiger zu seinem eigenen Nutzen Gefahrenquellen für andere Teilnehmer des Rechtsverkehrs schafft. Als Beispiel kann der Betrieb eines Kraftfahrzeugs (§ 7 StVG) oder das Halten eines Tiers (§ 833 BGB) dienen.[21]

Hinter der Gefährdungshaftung steht der Grundgedanke, dass derjenige den Schaden tragen soll, der den Nutzen aus dem Betrieb oder Halten eines gefährlichen Gegenstandes zieht und darüber hinaus die Möglichkeit hat, auf die Schaden verursachenden Vorgänge einzuwirken und somit einen Schadenseintritt verhindern kann. Haftungsbegründend ist in diesen Fällen nicht das Verschulden, also die zurechenbare Pflichtwidrigkeit, sondern die Tatsache, dass sich das aus dem Betrieb typischerweise ergebende Risiko verwirklicht hat.[22]

Bei der Gefährdungshaftung handelt es sich um eine Ausnahme zum Grundsatz der Verschuldenshaftung. Aus diesem Grund ist die Gefährdungshaftung auf einzelne Tatbestände begrenzt. Es besteht somit ein numerus clausus der Gefährdungshaftungstatbestände.[23] Die Gefährdungshaftung besteht daher unabhängig von der Haftung aus Delikt. Die in den Tatbeständen der Gefährdungshaftung ent-

---

[18] Ausführlich hierzu Wagner, in: MüKo, vor § 823 RdNr. 63ff.

[19] Sprau, in: Palandt, Einf. v. § 823 RdNr. 5 mit weiteren Beispielen.

[20] Deutsch, Fahrlässigkeit und erforderliche Sorgfalt, S. 420.

[21] Weitere Beispiele und eine kurze Darstellung des rechtsgeschichtlichen Hintergrunds bei Wagner, in: MüKo, vor § 823 RdNr. 16.

[22] Zu alledem Wagner, in: MüKo, vor § 823 RdNr. 17.

[23] Wagner, in: MüKo, vor § 823 RdNr. 22 m. w. N.

haltenen besonderen Voraussetzungen sind nicht auf die Tatbestände deliktischer Haftung übertragbar.[24]

Im Folgenden interessiert im Wesentlichen die vertragliche Haftung. Mit der eingangs dargestellten Schuldrechtsmodernisierung wurden die Anspruchsgrundlagen neu gefasst und inhaltlichen Änderungen unterzogen. Im Rahmen ihrer Untersuchung dürfen aber auch die dem Haftungssystem zugrunde liegenden Grundsätze nicht außer Acht bleiben.

[24] Sprau, in: Palandt, Einf. v. § 823 RdNr. 6.

§ 3 VORVERTRAGLICHE HAFTUNG

Auf den ersten Blick mag es paradox wirken, wenn eine Abhandlung, die sich der Darstellung der vertraglichen Haftung widmet, auf vorvertragliche Haftung eingeht; liegt im Vorfeld doch gerade kein Steuerberatungsvertrag vor, auf dem die Haftung basieren kann. Das Rechtsinstitut der *culpa in contrahendo* (c.i.c.) versucht diesen Widerspruch dadurch zu lösen, ein Schuldverhältnis zwischen den späteren Vertragsparteien bereits dann anzunehmen, wenn sie in Vertragsverhandlungen bzw. irgendeine andere Form der Vertragsanbahnung eintreten. Auf den späteren Vertragsabschluss kommt es dabei nicht an.[25]

Haftungsgrund ist dann die Verletzung der sich aus dem von den Parteien durch die Einleitung der Vertragsanbahnung begründeten Schuldverhältnis ergebenden Pflichten. Damit handelt es sich bei der c.i.c. aber um eine vertragliche Haftung, auch wenn dieses Schuldverhältnis dem Abschluss des eigentlichen Steuerberatungsvertrages vorausgeht.

A. Die Kodifikation der *culpa in contrahendo*

Das Bürgerliche Gesetzbuch sah bis zum 31. Dezember 2001 keine Haftung für schuldhaftes Verhalten gegenüber dem Verhandlungspartner während des Zeitraums vor Vertragsschluss vor. Da im Wirtschaftsleben aber bereits bei schwebenden Vertragsverhandlungen aufgrund des die Parteien verbindenden Vertrauens nicht unerhebliche Investitionen getätigt werden (z. B. bei Machbarkeitsprüfungen zur Erarbeitung maßgeschneiderter Maschinen- oder Softwarelösungen durch Personaleinsatz), können durch das Scheitern der Vertragsverhandlungen beträchtliche Schäden entstehen. Das Bedürfnis nach einer rechtlichen Regelung bzw. Lösung dieses Problem drängte sich daher bereits frühzeitig nach Inkrafttreten des Bürgerlichen Gesetzbuches im Jahre 1900 auf.

Bereits im Jahre 1861 entwarf *Ihering* in seiner Abhandlung *Culpa in contrahendo*[26] Lösungen für diesen Problemkreis.[27] In der Folge entwickelten die Rechtsprechung und Lehre aus diesen Überlegungen heraus auf Grundlage der §§ 122, 179, 307 a. F., 309 a. F., 663 BGB die *Haftung für Verschulden beim Vertragsschluss.*[28] Da-

[25] Grüneberg/Sutschet, in: Bamberger/Roth, § 311 RdNr. 46.

[26] V. Ihering, Culpa in contrahendo, JhJ 4. Band (1861).

[27] Einen guten rechtshistorischen Überblick bietet Emmerich, in: MüKo, § 311 RdNr. 55ff.

[28] Diese deutschsprachige Bezeichnung für die c.i.c. erscheint mir wegen des tatsächlich wesentlich weiteren Anwendungsbereichs wenig treffend zu sein. Die Bezeichnung *Verschulden bei Vertrags-*

nach haftet der Geschäftspartner für den Schaden des anderen, wenn er ein vertragsähnliches Vertrauensverhältnis, das z. B. durch die Aufnahme von Vertragsverhandlungen oder die anderweitige Herstellung eines Geschäftskontakts entsteht, verletzt. Somit handelt es sich bei der c.i.c. um eine Haftung für einen Vertrauensbruch.[29]

Diese Rechtsfortbildung verfestigte sich im Laufe der Zeit zum Gewohnheitsrecht,[30] so dass die mangelnde Kodifizierung die Anwendung der entwickelten Grundsätze nicht hinderte.[31]

Mit der Schuldrechtsmodernisierung zum 1. Januar 2002 wurde nunmehr die bisherige gewohnheitsrechtliche c.i.c. in die Kodifikation des Bürgerlichen Gesetzbuches aufgenommen, wenngleich die Norm des § 311 Abs. 2 BGB n. F. sehr knapp und damit ohne genauere gesetzgeberische Vorgaben ausfiel.[32] Eine präzisere Fassung des Gesetzes war jedoch auch nicht erforderlich, da eine Änderung oder gar Einschränkung der c.i.c. vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt[33] war.

B. Die Voraussetzungen der c.i.c.

Wie bereits oben dargelegt stellt die Haftung aus c.i.c. eine Form der vertraglichen Haftung dar. Anspruchsgrundlage ist daher wie in den anderen Fällen der vertraglichen Haftung § 280 Abs. 1 S. 1 BGB.

I. Vorvertragliches Schuldverhältnis

Das von § 280 BGB vorausgesetzte Schuldverhältnis ergibt sich für den Fall der c.i.c. im modernisierten Schuldrecht aus § 311 Abs. 2 BGB.

---

verhandlungen (Emmerich, in: MüKo, § 311 RdNr. 50 a. E.) wird dem Rechtsinstitut zwar besser gerecht, ist aber in Hinblick auf Werbemaßnahmen, die der Schuldner zur Vertragsanbahnung getroffen hat, noch zu eng. M.E. treffender daher die Bezeichnung *Verschulden vor Vertragsschluss* bei Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 42.

[29] Heinrichs, in: Palandt, § 311 RdNr. 11.

[30] BGH NJW 1979, S. 1983.

[31] Zur methodologischen Entwicklung Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 422ff.

[32] So schon zu § 305 Abs. 1 S. 2 BGB-Diskussionsentwurf (abgedruckt bei Ernst/Zimmermann, S. 613ff.) Dauner-Lieb, in: Ernst/Zimmermann, Zivilrechtswissenschaft und Schuldrechtsreform, S. 305, 316f.; zur endgültigen Fassung des § 311 Abs. 2 vgl. Heinrichs, in: Palandt, § 311 RdNr. 11 a. E.

[33] Faust, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 69.

Ein Schuldverhältnis i. S. d. § 241 Abs. 2 BGB liegt danach bereits ohne Abschluss eines Vertrags vor, wenn Vertragsverhandlungen aufgenommen werden (§ 311 Abs. 2 Nr. 1 BGB) oder ein Vertrag angebahnt wird (§ 311 Abs. 2 Nr. 2 BGB). Schließlich bezieht § 311 Abs. 2 Nr. 3 „ähnliche geschäftliche Kontakte“ ein.

Diese Aufzählung gibt eine Abgrenzung vor, die im Einzelfall nicht praktikabel und erforderlich ist. Schließlich hatte der Reformgesetzgeber nicht die Absicht an der bisherigen Handhabung der c.i.c. durch Rechtsprechung und Lehre etwas zu ändern. Festzuhalten ist jedoch, dass ein entsprechendes Schuldverhältnis bereits durch die Reklame eines der beiden Verhandlungspartner entstehen kann.[34]

Inwieweit ein Steuerberater bereits durch Werbung ein solches Schuldverhältnis begründen kann, ist in erster Linie von der berufsrechtlichen Frage abhängig, ob und welche Art von Werbung einem Steuerberater überhaupt gestattet ist. Eine weitergehende Untersuchung muss deshalb an dieser Stelle unterbleiben.

Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass in Anlehnung an den „Linoleumrollen-Fall“[35] bzw. den „Gemüseblatt-Fall“[36] vergleichbare Konstellationen auch für die Steuerberaterpraxis möglich erscheinen (so z. B. der neue Mandant, der bei seinem ersten Besuch in der Kanzlei über eine Welle im Teppich stürzt).

II. Pflichtverletzung

Durch das Schuldverhältnis i. S. d. § 241 Abs. 2 BGB wird keine Hauptleistungspflicht der Parteien begründet. Es begründet für die Parteien lediglich Verhaltenspflichten. Diese Verhaltenspflichten sind davon abhängig, wie sehr das Vertrauensverhältnis zwischen den Parteien bereits fortgeschritten ist bzw. wie schutzbedürftig die einzelnen Rechtsgüter der Parteien sind.[37] Da die Schuldrechtsmodernisierung insofern keine Veränderung gebracht hat, kann auf die bisherige Rechtsprechung und Lehre verwiesen werden.[38]

---

[34] Zu alledem Faust, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 69 m. w. N.

[35] Vgl. RGZ 78, S. 239ff.

[36] Vgl. BGHZ 66, S. 51ff.

[37] Heinrichs, in: Palandt, § 311 RdNr. 21 a. E.

[38] Vgl. die Einzelfallaufstellungen bei Emmerich, in: MüKo, § 311 RdNr. 78ff. und Grüneberg/Sutschet, in: Bamberger/Roth, § 311 RdNr. 78ff.

III. Vertretenmüssen

Für die Haftung aus einem vorvertraglichen Schuldverhältnis ist wie schon nach alter Rechtslage das Vertretenmüssen der Pflichtverletzung erforderlich. Nach § 280 Abs. 1 S. 2 BGB wird dieses Vertretenmüssen nunmehr vermutet. Welche Auswirkungen diese Änderung im Einzelfall und auf die gesetzlichen Grundwertungen hat, wird in § 6 A. III. 4. e) untersucht werden. An dieser Stelle kann jedoch bereits darauf hingewiesen werden, dass sich der in Anspruch Genommene entlasten muss. Der Anspruchsteller ist von der Last, das Vertretenmüssen der anderen Partei darzulegen und zu beweisen, befreit. Damit wurde die Beweislastumkehr in Anlehnung an den §§ 282, 285 BGB a. F. im neuen Schuldrecht allgemein, wie schon früh vorgeschlagen,[39] verankert.

C. Die Rechtsfolgen der c.i.c.

I. Vergleich zur früheren Rechtslage

Die Schadenersatzpflicht für den Fall der Verletzung einer vorvertraglichen Pflicht ergibt sich aus § 280 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 249 BGB. Aus diesem Grund unterscheidet sich der Schadenersatzanspruch nicht von dem Anspruch im Falle einer anderen (vertraglichen) Pflichtverletzung.

Die Ersatzpflicht kann sich zum einen am negativen Interesse (Vertrauensschaden) orientieren.[40] Danach muss der Geschädigte bezogen auf seine Vermögensverhältnisse so gestellt werden, wie er stünde, wenn er nicht auf einen Vertragsabschluss vertraut hätte.[41] Als Beispiel kann der Fall dienen, dass der Steuerberater das Vertrauen des potentiellen Mandanten enttäuscht, indem er die in den Vorgesprächen ausgetauschten Informationen nicht mit der gebotenen Geheimhaltung behandelt.

Da der Ersatzanspruch auf § 280 BGB n. F. beruht, ist der Anspruch der Höhe nach nicht auf das Erfüllungsinteresse (Der Geschädigte muss so gestellt werden, wie er bei ordnungsgemäßer Vertragserfüllung durch den Schuldner stünde.[42]) begrenzt. Der Gläubiger kann also gem. § 280 BGB n. F. auch einen Vertrauensschaden er-

---

[39] Vgl. den Abschlußbericht der Kommission zur Überarbeitung des Schuldrechts, herausgegeben vom Bundesminister der Justiz, 1992, S. 130.

[40] Heinrichs, in: Palandt, § 311 RdNr. 57.

[41] Heinrichs, in: Palandt, vor § 249 RdNr. 17.

[42] Heinrichs, in: Palandt, vor § 249 RdNr. 16.

setzt verlangen, der über den Erfüllungsschaden hinausgeht. Die Haftung wegen Verschulden vor dem Vertragsschluss leitete man zwar aus dem Rechtsgedanken der §§ 122, 179, 307 a. F., 309 a. F. BGB ab. Aufgrund des darin verankerten Vertrauensschutzes ist der Ersatzanspruch bei diesen Normen auf das negative Interesse begrenzt. Diese Grenze galt aber schon früher nicht für die Ersatzpflicht aufgrund der Verletzung einer vorvertraglichen Pflicht.[43]

Der Geschädigte kann aber auch Ersatz des Erfüllungsinteresses verlangen, wenn der Vertrag ohne Vorliegen einer c.i.c. mit günstigeren Konditionen für ihn abgeschlossen worden wäre.[44]

In manchen Fällen kommt eine Vertragsanpassung in Betracht, wenn der Geschädigte der c.i.c. grundsätzlich am Vertrag als solchem festhält.[45]

II. Stellungnahme

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Positivierung der c.i.c. keine inhaltliche Änderung gebracht hat. Die Begründung des Gesetzesentwurfs scheint eine Änderung zwar nicht herbeiführen, aber auch nicht ausschließen zu wollen.[46] Es ist auch nicht ersichtlich, warum die Rechtsprechung davon abweichen sollte, den Ersatzanspruch nicht auf das Vertrauensinteresse zu beschränken.[47]

D. Der Sonderfall des § 63 S. 2 StBerG

§ 63 S. 2 StBerG sieht eine Haftung des Steuerberaters für den Fall vor, dass er einen Auftrag nicht annehmen will und diese Ablehnung gegenüber dem Mandanten nicht unverzüglich erklärt. Deshalb kann bei § 63 S. 2 StBerG von einer speziellen Anspruchsgrundlage gegenüber §§ 280 Abs. 1 S. 1, 311 Abs. 2 BGB gespro-

---

[43] RGZ 151, S. 357, 359; BGHZ 49, S. 77, 82; 57, S. 191, 193; 69, S. 53, 56; 114, S. 87, 94; vgl. dazu auch Muthers, in: Henssler/v. Westphalen, Praxis der Schuldrechtsreform, § 311 RdNr. 8, der in § 311 RdNr. 6ff. einen guten Überblick über die Rechtsfolgen gibt.

[44] Heinrichs, in: Palandt, § 311 RdNr. 58.

[45] Heinrichs, in: Palandt, § 311 RdNr. 59.

[46] Der Regierungsentwurf lässt dies ausdrücklich offen, vgl. BT-Drucks. 14/6040, S. 162f.

[47] Vgl. Dauner-Lieb, in: Ernst/Zimmermann, Zivilrechtswissenschaft und Schuldrechtreform, S. 305, 317f. (zu § 305 Abs. 1 S. 2 BGB-DiskE, der diesbzgl. quasi unverändert blieb), kritisiert freilich völlig zu Recht, dass die Schuldrechtsreform insoweit keine grundlegende Verbesserung herbeiführt. Die Rechtsfolgen blieben auch mit der neuen gesetzlichen Regelung unklar, wodurch eine Interpretation durch die Rechsprechung erforderlich wird. Die Kodifikation bringe deshalb keine Verbesserung gegenüber der geltenden Rechtslage.

chen werden. Vor der Schuldrechtsmodernisierung stellte diese Norm einen gesetzlich geregelten Fall der c.i.c. dar.[48]

I. Allgemeines

Durch die Vorschrift des § 63 StBerG soll nicht per se die Mandatsablehnung durch den Steuerberater ausgeschlossen werden. Das entspräche schon nicht dem allgemeinen Berufsbild[49] der Freiberufler. Im Gegenteil muss von einem Steuerberater aus berufsrechtlichen Gründen erwartet werden, dass er ein Mandat dann nicht annimmt, wenn es z. B. seine Leistungsfähigkeit übersteigt oder andere Gründe entgegenstehen.[50] Der Steuerberater ist ebenso wenig wie der Rechtsanwalt oder der Wirtschaftsprüfer[51] dazu angehalten, ein ihm angebotenes Mandat zu übernehmen (§ 25 Abs. 2 BOStB).[52] Etwas anderes ergibt sich gem. § 65 StBerG nur für den Fall der gerichtlichen Beiordnung des Steuerberaters nach § 142 Abs. 2 FGO. Freilich kann sich eine Bindung an die Mandatsannahme auch aus einer vertraglichen Verpflichtung des Steuerberaters ergeben.[53]

Inwieweit im Falle eines Steuerberatungsvertrages, in dessen Rahmen die Betreuung aller Steuerangelegenheiten des Mandanten vereinbart wurde, Raum für eine Differenzierung dieses Mandatsverhältnisses in einzelne („Sonder“)-Mandate[54] bleibt, die einzeln angenommen oder abgelehnt werden können, erscheint fraglich. Meist ist in solchen Fällen von einem selbständigen Mandat auszugehen. Denn entweder ist der Auftrag Teil des Gesamtmandats, dann kann ein einzelner zu bearbeitender Teil gar nicht isoliert abgelehnt werden,[55] oder der Auftrag ist nicht Gegenstand eines umfassenden Mandats, also selbständig, so dass aber eine Ablehnung ohne weiteres möglich ist.

---

[48] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 3 m. w. N.

[49] Vgl. z. B. § 25 Abs. 3 BOStB.

[50] Im Einzelnen Gehre/v. Borstel, StBerG, § 63 RdNr. 1.

[51] Vgl. dazu § 44 BRAO bzw. § 51 WPO.

[52] Gehre/v. Borstel, StBerG, § 63 RdNr. 1.

[53] Gehre/v. Borstel, StBerG, § 63 RdNr. 2.

[54] Messmer, Die Nichtablehnung und die Nichtbeendigung eines Mandates als Haftungsgrundlage, DStR 1969, S. 579; Gehre/v. Borstel, StBerG, § 63 RdNr. 2.

[55] In diesem Sinne für den Fall der Ausweitung eines bisher bestehenden Mandats aber Gehre/v. Borstel, StBerG, § 63 RdNr. 6.

II. Die Voraussetzungen des § 63 S. 2 StBerG

Die Haftung des Steuerberaters gem. § 63 S. 2 StBerG wird – wie bereits oben dargelegt – nicht bei jeder Ablehnung eines Mandats ausgelöst. Sie ist vielmehr an die folgenden einzelnen Voraussetzungen geknüpft.

1. Inanspruchnahme im Beruf

§ 63 StBerG setzt voraus, dass der Steuerberater von dem Mandanten in seinem „Beruf in Anspruch genommen“ wird. Damit wird der Anwendungsbereich der Norm auf die Fälle begrenzt, in denen sich das Mandat auf die das Berufsbild des Steuerberaters bestimmenden Tätigkeiten bezieht. Diese umfassen die Beratung und Vertretung in Steuersachen sowie deren Bearbeitung, also jede Hilfeleistung in Steuerangelegenheiten – kurz jede berufliche Tätigkeit des Steuerberaters, die Gegenstand des § 33 StBerG ist.[56] Daneben erfasst § 63 StBerG aber auch alle anderen mit dem Berufsbild des Steuerberaters vereinbaren Tätigkeiten (§ 57 Abs. 3 StBerG), selbst wenn sie das Berufsbild des Steuerberaters nicht prägen (z. B. die Tätigkeit als Treuhänder). Schließlich schulde er dem Mandanten auch in diesen Bereichen pflichtgemäßes Verhalten.[57]

2. Unverzügliche Ablehnung

§ 63 S. 2 StBerG verlangt vom Steuerberater die „unverzügliche“ Ablehnung des Mandats. Darunter ist i. S. d. § 121 Abs. 1 S. 1 BGB die Mandatsablehnung ohne schuldhaftes Zögern zu verstehen.[58] Welcher Zeitraum dem Steuerberater zur Prüfung und Überlegung zugestanden wird, hängt vom jeweiligen Fall ab. Während im Normalfall von mehreren Arbeitstagen[59] auszugehen ist, kann im Einzelfall, z. B.

---

[56] Gehre/v. Borstel, StBerG, § 63 RdNr. 4.

[57] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 4.

[58] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 6.

[59] Gehre/v. Borstel, StBerG, § 63 RdNr. 8; Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 6

bei drohendem Fristablauf, ein kürzerer Zeitraum angezeigt sein.[60] Jedenfalls ist i. d. R. „unverzüglich“ nicht mit „sofort“ gleichzusetzen.[61]

Für den Fall drohenden Fristablaufs, wurde die Frage aufgeworfen, ob der Steuerberater verpflichtet sein kann, eine Maßnahme zur Fristwahrung zu ergreifen, obwohl er die Absicht hat, das Mandat abzulehnen.[62] Dies wurde abgelehnt mit dem Hinweis, der Steuerpflichtige könne die erforderlichen Maßnahmen in Steuersachen selbst vornehmen.[63]

Abgesehen von § 62a FGO, der für Verfahren vor dem BFH eine Vertretung durch einen Bevollmächtigten i. S. d. § 3 Nr. 1 StBerG vorsieht, mag das rechtlich zutreffend sein. Es stellt sich dennoch die Frage, inwieweit ein Steuerpflichtiger, der die Hilfe eines Steuerberaters in Anspruch nehmen möchte, dazu in der Lage ist, einen etwaigen Fristablauf zu erkennen und die gebotene Handlung Frist wahrend vorzunehmen.

III. Rechtsfolgen

Liegen die oben genannten Voraussetzungen vor, so ist der haftpflichtige Steuerberater zum Ersatz des negativen Interesses verpflichtet. Der Steuerberater muss den Interessenten so stellen, wie wenn er diesem gegenüber das Mandat unverzüglich abgelehnt hätte.[64] Der Schadenersatzanspruch ist aber nicht der Höhe nach auf das positive Interesse (Vermögensverhältnisse bei ordnungsgemäßer Erfüllung des Steuerberatungsvertrages durch den Steuerberater) begrenzt. Dies ergibt sich daraus, dass § 63 S. 2 StBerG ein Spezialfall der c.i.c. ist.[65] Unterschiede zur Rechtsfolge der allgemeinen c.i.c. ergeben sich nicht.

---

[60] Gehre/v. Borstel, StBerG, § 63 RdNr. 8; weitergehend Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 6, der eine entsprechend kürzere Frist zur Ablehnung offensichtlich immer dann befürwortet, wenn eine Frist läuft, ohne dass deren Ablauf unmittelbar bevorsteht. Ebenfalls auf den Lauf einer Frist stellt Späth, Zur Haftung des steuerlichen Beraters aus § 27 StBerG und wegen unterlassener Mandatsniederlegung, DStR 1973, S. 669, 670 ab.

[61] Späth, Zur Haftung des steuerlichen Beraters aus § 27 StBerG und wegen unterlassener Mandatsniederlegung, DStR 1973, S. 669, 670.

[62] Messmer, Die Nichtablehnung und die Nichtbeendigung eines Mandates als Haftungsgrundlage, DStR 1969, S. 579.

[63] Messmer, Die Nichtablehnung und die Nichtbeendigung eines Mandates als Haftungsgrundlage, DStR 1969, S. 579; einschränkend wenngleich zust. Späth, Haftung des Steuerberaters, RdNr. 258 (Fn. 629).

[64] Gehre/v. Borstel, StBerG, § 63 RdNr. 10.

[65] S. o. § 3 D.

Für den Schadenersatzanspruch gelten die allgemeinen Verjährungsregeln des BGB.[66]

[66] Gehre/v. Borstel, StBerG, § 63 RdNr. 11.

§ 4 DER STEUERBERATUNGSVERTRAG

Die Frage nach der Haftung aus einem zivilrechtlichen Vertrag setzt zunächst voraus, eine entsprechende Anspruchsgrundlage herauszuarbeiten, welche dem Vertragspartner die begehrte Haftung des anderen Teils gewährt. Diese Anspruchsgrundlage kann sich aus dem Vertrag selbst ergeben. Mangels vertraglicher Haftungsregeln – regelmäßig werden nur einzelne Aspekte der vertraglichen Haftung im Vertrag geregelt, z. B. Verjährung des Haftungsanspruchs oder anzuwendender Haftungsmaßstab – ist die Anwendung der gesetzlichen Haftungsnormen erforderlich.

Das Bürgerliche Gesetzbuch enthält im Besonderen Teil des Zweiten Buches (Besonderes Schuldrecht) sehr breit aufgefächerte vertragliche Haftungsgrundlagen, die sich an den Besonderheiten der einzelnen Vertragstypen ausrichten. Damit im Haftungsfall eine treffende Einordnung des Steuerberatungsvertrages in das System der gesetzlichen Haftungsnormen möglich ist, bedarf es zunächst einer genaueren Untersuchung des Inhalts sowie der rechtlichen Einordnung des Steuerberatungsvertrages.

A. Typischer Inhalt des Steuerberatungsvertrages

I. Allgemeines

Das bürgerliche Recht basiert auf der Grundidee der Privatautonomie. Wesentlicher Teil dieser Privatautonomie ist die sog. Vertragsfreiheit. Danach kann jede Person mit jeder anderen Person einen Vertrag beliebigen Inhalts schließen. Damit wird die Rechtsordnung dem Selbstbestimmungsrecht des Menschen gerecht.

Allerdings birgt diese umfassende Freiheit die Gefahr des Missbrauchs in sich. Aus diesem Grunde findet die Vertragsfreiheit ihre Grenzen in der Sittenwidrigkeit und in gesetzlichen Verboten, welche der Gesetzgeber nicht nur im Bürgerlichen Gesetzbuch vorsieht. Gerade im Zusammenhang mit dem Steuerberatungsvertrag ist auch das einschlägige Berufsrecht der Steuerberater (Steuerberatungsgesetz – StBerG) sowie das Rechtsberatungsgesetz zu nennen. Die Überschreitung dieser gesetzlichen Grenzen wird grundsätzlich mit der Nichtigkeit der entsprechenden Vereinbarung sanktioniert (vgl. §§ 134, 138 BGB). Auf diese Weise stellt der Gesetzgeber das Funktionieren der sozialstaatlichen Rechtsordnung sicher.[67]

[67] Vgl. hierzu Heinrichs, in: Palandt, Überbl. vor § 104 RdNr. 1.

II. Der Inhalt des Steuerberatungsvertrages im Einzelnen

Regelmäßig beauftragt der Mandant seinen Steuerberater mit der Hilfeleistung in Steuerangelegenheiten.[68] Diese Hilfeleistung lässt sich weiter unterteilen in Beratung, Vertretung und Hilfeleistung bei der Bearbeitung der einzelnen Vorgänge und bei der Erfüllung der Steuerpflichten.[69] Im Gegenzug erwirbt der Steuerberater für seine Tätigkeit eine Honorarforderung gegen den Mandanten. Damit ist der Steuerberatungsvertrag als entgeltlicher, gegenseitiger Vertrag zu qualifizieren.

Die Tätigkeit des Steuerberaters stellt im weitesten Sinne eine Hilfeleistung in Steuersachen dar. Die Hilfeleistung umfasst die ausschließliche Beratung und Auskunft in Fragen der Gestaltung verschiedener Rechtsverhältnisse in Hinblick auf ihre steuerliche Relevanz (z. B. die steuerliche Prüfung und Gestaltung einer Anlage) gleichermaßen wie die Vertretung des Mandanten vor den Finanzbehörden und –gerichten. Selbst die Vertretung des Mandanten in Steuerstrafverfahren kann Gegenstand eines Steuerberatungsvertrages sein. Freilich wird einen Großteil der Tätigkeit des Steuerberaters bestimmt durch Aufgaben wie Führung der Bücher des Mandanten, Erstellen eines Jahresabschlusses bzw. einer Bilanz, Erstellen der Steuererklärungen und –voranmeldungen sowie die weitere Betreuung gegenüber den Behörden.[70]

Im Rahmen der Beratung und Gestaltung von Anlagevorhaben ist auch die Erstellung eines Gutachtens denkbar. Schließlich kommen Testate des Steuerberaters über einen Jahresabschluss (z. B. zur Vorlage bei einer Kredit gewährenden Bank) oder die Tätigkeit des Steuerberaters als Treuhänder in Betracht.

Das berufliche Betätigungsfeld des Steuerberaters ist also sehr weit. Eine weitere Differenzierungsmöglichkeit neben der Art der Tätigkeit besteht aber auch in der Art der Beauftragung. So kann der Steuerberater von seinem Mandanten für die Bearbeitung einer einzelnen Fragestellung oder für die Bearbeitung sämtlicher im Laufe der Zeit auftretender steuerlicher Aufgaben (sog. Dauermandat) beauftragt werden. Neben dem zeitlichen Aspekt kann ein Mandat aber auch inhaltlich-qualitativ bestimmt werden. Betrifft das Mandat lediglich einen Teilaspekt eines steuerlichen Gesamtkomplexes, so spricht man von einem beschränkten Mandat. In diesem Fall schuldet der Steuerberater nur gezielte Auskunft zu der aufgeworfenen Frage. Anders ist dies bei einem unbeschränkten Mandat. In diesem Fall wird der Mandant

---

[68] Daneben gibt es auch Tätigkeiten, die nicht vom StBerG erfasst werden, wie z. B. Wirtschaftsberatung oder treuhänderische Tätigkeiten. Vgl. hierzu Gehre/v. Borstel, StBerG, § 33 RdNr. 4.

[69] Gehre/v. Borstel, StBerG, § 33 RdNr. 6.

[70] Vgl. Gehre/v. Borstel, StBerG, § 1 RdNr. 11.

erwarten können, dass er auch auf steuerliche Fragestellungen durch den Berater hingewiesen wird, die sich im Umfeld der Mandatsbearbeitung ergeben haben oder die sich aufdrängen. Dies schließt selbstverständlich auch ein, dass der Steuerberater mögliche Lösungswege aufzeigt.[71]

Ob und welche Auswirkungen die tatsächlichen Verhältnisse auf die rechtliche Bewertung der einzelnen Mandatsarten haben, bedarf einer eingehenden Untersuchung, um eine Aussage über die Auswirkungen auf die Haftungstatbestände treffen zu können.

B. Der Steuerberatungsvertrag als Geschäftsbesorgungsvertrag

Der Vertrag mit einem Steuerberater, wie auch der diesem ähnliche Vertrag mit einem Rechtsanwalt,[72] wird – soweit ersichtlich – einhellig als entgeltlicher Geschäftsbesorgungsvertrag i. S. d. § 675 Abs. 1 BGB behandelt.[73] Eine ältere Ansicht, wonach es sich nicht um einen Geschäftsbesorgungsvertrag, sondern um einen *Vertrag sui generis* handelt, konnte sich nicht durchsetzen.[74]

Die Einordnung als Geschäftsbesorgungsvertrag führt über die Verweisung des § 675 Abs. 1 BGB zur entsprechenden Anwendung einzelner für den Auftrag geltender Vorschriften. Damit ist die Abgrenzung zwischen den Vorschriften über den Auftrag und den Vorschriften über die Geschäftsbesorgung geboten.

I. Der Begriff der Geschäftsbesorgung

Der Geschäftsbesorgungsvertrag setzt im Gegensatz zum Auftrag nach §§ 662ff. BGB eine *entgeltliche* Geschäftsbesorgung voraus; dennoch grenzen Rechtsprechung und Literatur beide Vertragstypen zusätzlich zum Merkmal der Entgeltlichkeit anhand der Definition des Begriffs Geschäftsbesorgung ab. Zu dieser Notwendigkeit führt vor allem auch eine Ansicht, nach der es sich beim unentgeltlichen Ge-

---

[71] Zugehör, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 554 m. w. N.

[72] Späth, Die zivilrechtlichen Haftung des Steuerberaters, RdNr. 282 m. w. N.

[73] Sprau, in: Palandt, vor § 631 RdNr. 28; Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 117; Heermann, in. MüKo, § 675 RdNr. 41; Teichmann, DJT-Gutachten, A 25; Häuser/Welter, in: Soergel, § 675 RdNr. 451; Kaufmann, Berufshaftpflichtversicherung, S. 22f.; BGH WuB IV A. § 675 BGB 1.92 = WM 1992, S. 62; BGH WM 1988, S. 763, 764; BGHZ 54, S. 106, 107.

[74] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 282 m. w. N.

schäftsbesorgungsvertrag um einen besonderen Dienst- oder Werkvertragstyp und nicht um einen entgeltlichen Auftrag handelt.[75]

1. Enger Geschäftsbesorgungsbegriff

Die h. M. geht davon aus, dass den Normen bezüglich des Auftrags bzw. des Geschäftsbesorgungsvertrages unterschiedliche Begriffe der Geschäftsbesorgung zugrunde liegen (sog. Trennungstheorie).[76] Danach ist die Geschäftsbesorgung im Sinne des § 675 BGB eigenständig gegenüber dem Auftrag nach §§ 662 BGB und umfasst jede selbständige Tätigkeit wirtschaftlicher Art in fremdem Interesse.[77]

Die entsprechende Anwendung der Auftragsvorschriften ist damit nur in begrenztem Umfang möglich. Insbesondere bei nichtselbständigen Tätigkeiten, z. B. bei einem Vertrag mit einem abhängig beschäftigten Arzt sind die §§ 662ff. BGB nicht anwendbar.

2. Weiter Geschäftsbesorgungsbegriff

Gegenüber dem engen Geschäftsbesorgungsbegriff umfasst die Geschäftsbesorgung nach der sog. Einheitstheorie auch jede unselbständige Tätigkeit. Diese Meinung wird vor allem von der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung sowie einzelnen Autoren in der Literatur vertreten.[78]

Dies führt zur Anwendbarkeit der Vorschriften des Auftrags auch bei nichtselbständigen Tätigkeiten. Auch in Fällen der nichtselbständigen Tätigkeit kann es nach dieser Meinung geboten sein, die Auftragsvorschriften anzuwenden. Deshalb stützt sich diese Ansicht auf die Unterscheidung nach Interessenlage und wendet sich gegen die begriffliche Differenzierung, wie sie von den Vertretern des engen Geschäftsbesorgungsbegriffs vertreten wird.[79]

3. Stellungnahme

Unterschiede zwischen beiden Theorien ergeben sich lediglich für die nichtselbständigen Tätigkeiten (unabhängig davon, ob die Tätigkeit im Rahmen eines Dienst- oder Werkvertrages geschuldet wird). In diesen Fällen bestehen entweder

---

[75] Martinek, in: Staudinger, § 675 RdNr. A 15.

[76] Heermann, in: MüKo, § 675 RdNr. 3 m. w. N.

[77] Sprau, in: Palandt, § 675 RdNr. 2; BGHZ 45, S. 225, 228f.

[78] Heermann, in: MüKo, § 675 RdNr. 10 m. w. N.; Martinek, in: Staudinger, § 675 RdNr. A 14; Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 409f.

[79] Heermann, in: MüKo, § 675 RdNr. 10.

entsprechende vertragliche Nebenpflichten oder es muss im Einzelfall im Wege einer Analogie auf die Vorschriften des Auftrags zurückgegriffen werden.[80]

Insgesamt ist jedoch die Trennungstheorie vorzugswürdig, da die Zugrundelegung eines weiten Geschäftsbesorgungsbegriffs die gesetzliche Formulierung des § 675 Abs. 1 BGB, „der eine Geschäftsbesorgung zum Gegenstande hat", leer laufen ließe. Denn damit entfiele das einzige Unterscheidungsmerkmal zum Auftrag nach §§ 662ff. BGB.[81]

In den typischen Bereichen der entgeltlichen Geschäftsbesorgung, wie dem Architekten- und Rechtsanwaltsvertrag, dem Bankvertrag u. Ä., ist die Zuordnung zu § 675 BGB unbestritten, so auch die Einordnung des hier betrachteten Steuerberatungsvertrages.[82] Weitere Ausführungen sind daher hier nicht veranlasst.

II. Abgrenzung zur Gefälligkeit

Dem Auftrag und der Geschäftsbesorgung liegt wie der Gefälligkeit die Wahrnehmung fremder Interessen zugrunde. Aus diesem Grund ist es erforderlich, im Rahmen der Untersuchung des Auftragsrechts, den Auftrag von der Gefälligkeit abzugrenzen.

Die Abgrenzung zwischen diesen Vertragstypen hat nicht nur theoretische Bedeutung; denn jeder einzelne Vertragstyp zeitigt unterschiedliche Haftungsfolgen.[83] So haftet der Ausführende einer Gefälligkeit nicht aus Vertrag. Schließlich möchte der „Fremde", wenn er einem anderen schon eine Gefälligkeit erweist, nicht für ein Fehlschlagen haften müssen. Eine dahingehende rechtliche Bindung möchte dieser also nicht eingehen. Der die Gefälligkeit Erbringende haftet daher nur aus Delikt.

Der Beauftragte haftet dagegen grundsätzlich in vollem Umfange auch aus Vertrag.

Der Geschäftsbesorger haftet ebenfalls grundsätzlich aus Vertrag. Nach § 675 Abs. 2 BGB erstreckt sich seine Haftung aber nicht ohne weiteres auf die Erteilung eines Rats und einer Empfehlung. Welche Bedeutung diese Norm hat, gilt es im Anschluss noch zu klären (s. u. § 4 B. III.).

---

[80] Im Einzelnen zur Analogie Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 381.

[81] Martinek, in: Staudinger, § 675 RdNr. A 17.

[82] Ausführliche Aufzählung bei Musielak, in: Gutachten und Vorschläge zur Überarbeitung des Schuldrechts, Band II, S. 1215f.

[83] Zu den einzelnen Problemfeldern der Haftung bei Gefälligkeit, den Risiken und diese einzuschränken vgl. Neuhofer, Haftungsrisiko „Gefälligkeit", AnwBl. 2005, S. 576 (zu Rechtsanwälten).

Alle drei Rechtsverhältnisse haben das Merkmal der Fremdnützigkeit gemein. Kennzeichnend für den Auftrag im Sinne der §§ 662ff. BGB und das Gefälligkeitsverhältnis ist darüber hinaus auch die Unentgeltlichkeit.[84] Die Geschäftsbesorgung ist hingegen geprägt von der Entgeltlichkeit der Tätigkeit. Im Gegensatz zum Beauftragten und Geschäftsbesorger besitzt der Ausführende einer Gefälligkeit keinen Rechtsbindungswillen.[85] Er will für die Folgen der Nichtausführung oder die mangelhafte Ausführung der Gefälligkeit nicht einstehen. Folglich besteht zwischen ihm und dem Begünstigten seiner Gefälligkeitsausübung auch kein Vertrag.

III. Die Bedeutung des § 675 Abs. 2 BGB[86]

Wie oben bereits erwähnt, haftet der Steuerberater als Geschäftsbesorger seines Mandanten für die Folgen seiner Tätigkeit. § 675 Abs. 2 BGB schließt diese Haftung aus, soweit ausschließlich ein Rat oder eine Empfehlung erteilt wurde. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass sich eine entsprechende Haftung nicht aus einem bereits bestehenden Vertragsverhältnis ergibt. Besteht für die Erteilung des Rates oder der Empfehlung kein Vertragsverhältnis, handelt es sich aber regelmäßig nicht um eine Geschäftsbesorgung, sondern um eine Gefälligkeit.[87] § 675 Abs. 2 BGB ist somit systemwidrig dem Regelungskomplex der entgeltlichen Geschäftsbesorgung zugeordnet.[88]

Für den Fall des Auskunft erteilenden Steuerberaters ergibt sich daraus zweierlei. Zum einen wird der Steuerberater regelmäßig erst nach Erteilung eines Mandats tätig. Damit besteht aber zwischen ihm und dem Mandanten bereits ein Vertrag, der die Anwendung des § 675 Abs. 2 BGB ausschließt. Zum anderen wäre es im Einzelfall denkbar, dass der Steuerberater auch in einem kurzen Gespräch ohne vorher ein Mandat erhalten zu haben, einen Rat oder eine Empfehlung erteilt. Nach ständiger Rechtsprechung ist aber der stillschweigende Abschluss eines Auskunftsvertrages durch die Erteilung einer Auskunft möglich. Als Indizien hierfür werden u. a. angesehen, wenn die Auskunft für den Empfänger von erheblicher Bedeu-

---

[84] Sprau, in: Palandt vor § 662 RdNr. 4.

[85] Wittmann, in: Staudinger, vor § 662 RdNr. 18.

[86] § 675 Abs. 2 BGB wurde durch Überweisungsgesetz vom 21. Juli 1999 (BGBl I S. 1642) in das Bürgerliche Gesetzbuch eingefügt und ist inhaltsgleich mit § 676 a. F.

[87] Vgl. § 4 B. II.

[88] Heermann, in: MüKo, § 675 RdNr. 110f., wo der Autor auch einen Überblick über das historische Verständnis des Haftungsausschlusses bei Auskunft, Rat oder Empfehlung gibt und zeigt, dass der grundsätzliche Ausschluss der Haftung auf einem fehlerhaften Verständnis des römischen Rechts beruht.

tung ist sowie die besondere Sachkunde des die Auskunft Erteilenden oder dessen eigenes wirtschaftliches Interesse an der Auskunftserteilung. Die Haftpflicht des Auskunftsgebers kann sodann aber nur durch die Auslegung des stillschweigend geschlossenen Auskunftsvertrages genauer bestimmt werden.[89]

In der Praxis wird diese Auslegung bei einem Auskünfte erteilenden Steuerberater i. d. R. dazu führen, dass ein Steuerberatungsvertrag, zumindest aber ein Auskunftsvertrag mit einer dem Steuerberatungsvertrag entsprechenden Haftung geschlossen wurde. Im Ergebnis bleibt letztlich auch in diesem Falle kein Raum für den § 675 Abs. 2 BGB. Der Steuerberater haftet somit in den meisten Fällen für die Richtigkeit der von ihm erteilten Auskünfte und Empfehlungen.

Der Frage, inwieweit der Steuerberater auch für Auskünfte und Empfehlungen haftet, die er als Privatmann gegenüber Verwandten, Freunden oder Bekannten gibt, kann an dieser Stelle nicht weiter nachgegangen werden.[90]

C. Die Abgrenzung zwischen Dienstvertrag und Werkvertrag

Wie oben gesehen, handelt es sich beim Steuerberatungsvertrag um einen Geschäftsbesorgungsvertrag gem. § 675 BGB. Eine Aussage, welche Normen und Maßstäbe für den Fall der vertraglichen Haftung des Steuerberaters zur Anwendung kommen, ist mit dieser Einordnung aber noch nicht getroffen. Um die im Haftungsfall anwendbaren Vorschriften zu kennen, bedarf es einer weitergehenden Zuordnung des Steuerberatungsvertrages in das gesetzliche System der Vertragstypen. Der Geschäftsbesorgung nach § 675 Abs. 1 BGB kann nämlich sowohl ein Dienstvertrag als auch ein Werkvertrag zugrunde liegen. Diese Unterscheidung ist auch für die Bestimmung der einschlägigen Haftungsnormen entscheidend.

I. Zur Notwendigkeit der Unterscheidung zwischen Dienst- und Werkvertrag

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts vom 26. November 2001 (in Kraft getreten am 1. Januar 2002) erfolgte u. a. eine grundlegende Reformierung des Leistungsstörungsrechts sowie des Gewährleistungsrechts. Ziel der Reform war insbesondere die Angleichung der Regelungen bzgl. der einzelnen Vertragstypen. Insofern erscheint es fraglich, ob noch zwischen Dienst- und Werkvertrag im Einzelfall zu unterscheiden ist, wenn beide Typen die gleichen Rechtsfolgen zeitigen, insbesondere die gleichen Verjährungsfristen gelten. Dies gilt umso mehr, als

[89] Zu allem Heermann, in: MüKo, § 675 RdNr. 122f.

[90] Neuhofer, Haftungsrisiko „Gefälligkeit“, AnwBl. 2005, S 576.

mit dem § 280 BGB n. F. eine Haftungsgrundlage geschaffen wurde, die unabhängig von der Einordnung des Vertrages in die gesetzliche Typologie „funktioniert".

Dieser Gedanke erscheint bei genauerer Betrachtung jedoch nicht haltbar. Zum einen erfasste nämlich die Angleichung des Gewährleistungsrechts im Wesentlichen das Werkvertragsrecht, welches an das Recht des Kaufvertrages angelehnt wurde. Eine Anpassung des Dienstvertragsrechts erfolgte dagegen nicht. Des Weiteren kennt das Recht des Dienstvertrages keine Gewährleistungs-, sondern lediglich Regressansprüche.[91]

Zum anderen ist § 280 BGB als einheitlicher Haftungstatbestand zwar grundsätzlich unabhängig davon, ob ein Dienst- oder Werkvertrag vorliegt. Die Frage, ob der Anwendungsbereich des § 280 BGB aber überhaupt eröffnet ist, regelt das Gesetz spezifisch für die einzelnen Vertragstypen. Die Anwendung des § 280 BGB ist daher nur möglich, wenn die entsprechenden Voraussetzungen des einzelnen Vertragstyps vorliegen. Darüber kann man aber erst eine Aussage treffen, wenn der Vertrag als Dienst- oder Werkvertrag eingeordnet werden kann. Die Unterscheidung zwischen Dienst- oder Werkvertrags ist daher eine der Haftungsfrage vorgelagerte Entscheidung.

Eine weitere Rolle spielt die Abgrenzung auch bei der Frage der Beendigung des Mandats (durch Zeitablauf oder notwendige Kündigung). Bezüglich der oben bereits angedeuteten Veränderung der Verjährungsfristen der einzelnen Vertragstypen muss auf die folgenden Ausführungen[92] verwiesen werden.

II. Der Dienstvertrag, §§ 611ff. BGB

Typischer Gegenstand eines Dienstvertrages ist das Tätigwerden des Verpflichteten zugunsten des Berechtigten, der korrespondierend dazu eine Vergütung schuldet. Diese Leistungspflichten stehen zueinander in einem Gegenseitigkeitsverhältnis i. S. d. § 320 BGB.

Der Eintritt eines Erfolges ist dabei nicht Voraussetzung für das Entstehen des Vergütungsanspruchs. Insofern genügt der Schuldner seinen Vertragspflichten, wenn er die vereinbarten Dienste gewissenhaft unter Beachtung der berufsüblichen Sorgfalt verrichtet.[93] Die Tatsache, dass seine Dienste, wie letztlich jede menschliche Handlung, dennoch auf einen Erfolg gerichtet sind, tut der grundsätzlichen vertrag-

[91] Dazu im einzelnen Müller-Glöge, in: MüKo, § 611 RdNr. 23ff.

[92] S. u. § 11 D.

[93] Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 315.

lichen Einordnung keinen Abbruch. Insofern kommt zum Tragen, dass es sich stets um eine typologische und keine begriffliche Zuordnung zu einem bestimmten Vertragstyp handelt.[94] Wichtiges Indiz für die Einordnung eines Vertrages als Dienstvertrag in Abgrenzung zum Werkvertrag ist jedenfalls, ob der Verpflichtete die Herbeiführung eines Erfolges schuldet.[95]

Bei der Person des Dienstverpflichteten kann es sich sowohl um einen „fremdbestimmten“ (abhängig Beschäftigten) oder einen „selbstbestimmten“ (Selbständigen bzw. Freiberufler) handeln.[96] Diese Differenzierung führt zur weiteren Unterscheidung zwischen dem Dienstvertrag i. e. S. und dem Arbeitsvertrag. Weitere Ausführungen hierzu sind jedoch nicht veranlasst, da sie für die rechtliche Einordnung des Steuerberatungsvertrages ohne Bedeutung sind.

Eine weitere Besonderheit des Dienstvertrages ist die gesetzliche Zweifelsregelung des § 613 BGB, nach welcher der Schuldner die geschuldeten Dienste persönlich zu erbringen hat. Praktische Bedeutung dürfte diese Regelung indes nur im Rahmen eines Arbeitsvertrages haben, da bei einem Dienstvertrag mit einem Weisungsunabhängigen regelmäßig eine abweichende Vereinbarung durch den Vertrag geschlossen wird bzw. sich dies schon aus den Umständen ergibt (z. B. Mandatserteilung an eine Steuer- oder Rechtsanwaltskanzlei anstelle eines einzelnen Berufsträgers), die der gesetzlichen Zweifelsregelung die Grundlage entziehen. Eine Ausnahme stellt diesbezüglich aber der Vertrag über eine Chefarztbehandlung dar, da aufgrund der besonderen Verhältnisse von einer persönlichen Leistungspflicht des Chefarztes auszugehen ist.[97]

III. Der Werkvertrag, §§ 631ff. BGB

Gegenstand des Werkvertrages ist die Erbringung einer Werkleistung gegen Vergütung. Kennzeichnend für den Werkvertrag in Abgrenzung zum Dienstvertrag ist dabei insbesondere, dass der Verpflichtete einen Erfolg schuldet (§ 631 Abs. 2 BGB) und für dessen Eintritt auch einzustehen hat. Das schlichte Tätigwerden ist dagegen nicht Leistungsgegenstand eines Werkvertrages.

Die Gestalt der Erbringung einer Werkleistung erweist sich in der Praxis als mannigfaltig. Sie umfasst die Herstellung eines Bauwerks oder sonstigen gegenständli-

---

[94] Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 342.

[95] Sprau, in: Palandt, vor § 631 RdNr. 8.

[96] Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 308; Teichmann, DJT-Gutachten, A 18f.

[97] Weidenkaff, in: Palandt, § 613 RdNr. 1.

chen Werks gleichermaßen wie Reparatur- und Wartungsarbeiten sowie die Erstellung „unkörperlicher“ Werke (Pläne, Gutachten, Theateraufführungen etc.) oder reine Überwachungsleistungen.[98]

Typischer Fall eines Werkvertrages ist der Bauvertrag, der die Herstellung eines Gebäudes zum Gegenstand hat, oder auch der Reparaturvertrag über die Instandsetzung eines Fahrzeugs. Ein Werkvertrag ist aber auch der Vertrag über die Erstellung eines Gutachtens (geistiges Werk).[99]

Eine Sonderstellung nimmt in dieser Hinsicht der Architektenvertrag ein, der von der überwiegenden Ansicht in seiner Gesamtheit (Bauplanung und –überwachung) als Werkvertrag qualifiziert wird,[100] auch wenn der Architekt im Rahmen der Bauüberwachung nicht die Herstellung eines körperlichen Werkes als Erfolg schuldet, sondern die plangerechte und mangelfreie Vollendung des Bauwerks.[101] Freilich kommt in dieser Ansicht auch zum Tragen, dass menschliche Handlungen meist zielgerichtet und damit auf einen bestimmten Erfolg gerichtet sind.

IV. Die Abgrenzung

Die Abgrenzung zwischen Dienst- und Werkvertrag kann im Einzelfall schwierig sein, da beide Vertragstypen eine entgeltliche Tätigkeit zum Gegenstand haben. Zwar scheint aufgrund des relativ konkret gefassten Abgrenzungsmerkmals der geschuldeten Leistung (bloßes Tätigwerden oder Erfolg der Tätigkeit) eine typisierende Betrachtung durchaus möglich. In der Praxis verbietet sich diese Vorgehensweise jedoch aufgrund der sehr weit divergierenden vertraglichen Gestaltungen und Erwartungen der einzelnen Vertragsparteien. So empfiehlt es sich, für die Abgrenzung nicht nur den Vertragsinhalt, sondern auch die genaueren Umstände beim Vertragsschluss im Einzelfall in Betracht zu ziehen.[102]

---

[98] Busche, in: MüKo, § 631 RdNr. 2.

[99] Im Einzelnen Sprau, in: Palandt, vor § 631 RdNr. 16ff., insbesondere RdNr. 24.

[100] Seit BGHZ 31, S. 224, 227ff. st. Rspr.; krit., aber letztlich zust. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 343; Hirte, Berufshaftung, S. 120 m. w. N.; Musielak, in: Gutachten und Vorschläge zur Überarbeitung des Schuldrechts, Band II, S. 1209, S. 1238 mit Nachweisen zu den wenigen Gegenstimmen (Fn. 167).

[101] Busche, in: MüKo, § 631 RdNr. 201.

[102] Busche, in MüKo, § 631 RdNr. 14ff.

V. Weitere Abgrenzungskriterien

Neben dem oben erwähnten Merkmal des geschuldeten Leistungsgegenstands gibt es noch andere Indizien, die für die Abgrenzung im Einzelfall herangezogen werden können. Allerdings muss die Aussagekraft für eine trennscharfe Zuordnung in Bezug auf den Steuerberatungsvertrag im Anschluss daran im Einzelnen überprüft werden.

1. Zeitliche Dauer: Einzel- oder Dauermandat

Ohne der später noch vorzunehmenden[103] rechtlichen Einordnung einzelner im Rahmen eines Steuerberatungsvertrages geschuldeter Tätigkeiten vorzugreifen, muss davon ausgegangen werden, dass die sehr variantenreiche Tätigkeit eines Steuerberaters bei der Einzelbetrachtung sowohl den Charakter eines Dienst- als auch eines Werkvertrages besitzen kann. So ist für die Erstellung eines Gutachtens durch einen Steuerberater letztlich unbestritten, dass es sich hierbei um einen Werkvertrag handelt.[104] Etwas anderes soll jedoch dann gelten, wenn das Gutachten nicht aufgrund eines Einzelauftrags, sondern im Rahmen eines Dauermandats, so z. B. bei der Beauftragung des Steuerberaters mit der Wahrnehmung (nicht zwingend)[105] aller steuerlichen Belange des Mandanten für längere Zeit, erstellt wird.[106] Die gleiche rechtliche Beurteilung wird von der ständigen Rechtsprechung[107] und dem überwiegenden Teil der Literatur in Hinblick auf die Erstellung eines Jahresabschlusses oder der Führung der Bücher durch den Steuerberater vorgenommen.[108] Damit wird die rechtliche Qualifizierung des Steuerberatungsver-

---

[103] Vgl. § 4 C. VI.

[104] Ausführlich dazu Busche, in: MüKo, § 631 RdNr. 261ff.; Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 131; Hirte, Berufshaftung, S. 38f. m. w. N.

[105] Auch ein inhaltlich beschränktes Dauermandat, z. B. auf die Erledigung der umsatzsteuerlichen Angelegenheiten eines Mandanten, ist denkbar. Vgl. zur Unterscheidung zwischen beschränktem und unbeschränktem Mandat auch o. § 4 A. II.

[106] Müller-Glöge, in: MüKo, § 611 RdNr. 141 zwar für den Sachverständigen. Für den Steuerberater kann aber aufgrund der Vergleichbarkeit der Tätigkeit nichts anderes gelten.

[107] Statt vieler BGHZ 54, S. 106, 107f.; bestätigt in BGHZ 115, S. 382, 386 (= WM 1992, S. 62 = DStR 1992, S. 410 = ZIP 1992, S. 548); jüngst BGH DStRE 2006, S. 957. A. A. jedoch der III. Senat des BGH in NJW 2002, S. 1571, 1572.

[108] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 294 m. w. N.; Lang, Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes zu Auftrag, Geschäftsbesorgung und Geschäftsführung ohne Auftrag, WM 1988, Sonderbeilage Nr. 9, S. 9; allgemein Zugehör, Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur zivilrechtlichen Haftung der steuerlichen Berater, WM 2000 Beilage 4 S. 4f.; Gehre/v. Borstel, StBerG, § 33 RdNr. 20.

trages ausschließlich von der zeitlichen Dauer eines Mandats abhängig gemacht. Der geschuldete Leistungsgegenstand bleibt dagegen ohne Beachtung.

Diese Meinung wurde und wird von einigen wenigen Stimmen kritisiert,[109] die sich bisher aber nicht durchsetzen konnten.

a) Grundsatz der Abschnittsbesteuerung

Die Kritiker der oben dargestellten Ansicht führen unter anderem den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung als Besonderheit des Steuerrechts an, der gegen die Qualifizierung des Vertragsinhalts alleine nach dem zeitlichen Rahmen spreche.[110] Selbst wenn der Steuerberater im Rahmen eines Dauermandats für unbegrenzte Zeit für den Steuerpflichtigen tätig würde, sei dieser Zeitraum stets durch die einzelnen Veranlagungszeiträume des Steuerrechts unterteilt. Diese Unterteilung müsse auch für die rechtliche Beurteilung des Vertragsinhalts maßgeblich sein.

Der Besonderheit der Abschnittsbesteuerung wird es nicht gerecht, bei einem Dauermandat von einem einheitlichen Zeitraum auszugehen, da die Leistung des Steuerberaters eben auf einzeln abtrennbare Zeitintervalle bezogen ist. Die Abschnittsbesteuerung führt dazu, dass der vom Steuerberater für den betreffenden Veranlagungszeitraum zu erbringende Jahresabschluss bzw. die Buchführung in seiner Gestalt ein abgeschlossenes Ganzes darstellt. Der Jahresabschluss kann deshalb für sich genommen den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechen oder nicht. Da die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung hiernach von den vergangenen und zukünftigen Abschlüssen unabhängig ist,[111] können vorangegangene Abschlüsse die Richtigkeit des gegenwärtigen Abschlusses nicht beeinflussen. Damit ist die Herbeiführung eines fehlerfreien „Werkes“ bezogen auf den betreffenden Veranlagungszeitraum für den Steuerberater aber überschaubar, und dieser kann für die Richtigkeit seines Werkes einstehen. In diesem Falle ist jedoch die Einordnung des Vertrages als Werkvertrag geboten.[112]

---

[109] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 294.1ff.; Wallner, Nochmals: Zur Rechtsnatur des Steuerberatungsvertrages, DStR 1969, S. 375, 376.

[110] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 296; Wallner, Nochmals: Zur Rechtsnatur des Steuerberatungsvertrages, DStR 1969, S. 375, 376.

[111] Einfluss besteht lediglich in Gestalt des sog. Bilanzzusammenhangs, wonach das Endvermögen des vorangegangenen Veranlagungszeitraums mit dem Anfangsvermögen des folgenden Veranlagungszeitraums übereinstimmen muss (auch Bilanzidentität).

[112] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 292 m. w. N.; BGH WM 1988, S. 763, 764 und LG München I NJW 1968, S. 1725, 1726 freilich unter der Annahme, dass beim Vorliegen eines Dauerauftrages ein Dienstvertrag anzunehmen ist.; a. A. Gräfe, in: Grä-

b) Änderung des Rechtscharakters durch Wiederholung

Gegen die ganz überwiegende Meinung wird außerdem ein Vergleich mit anderen Verträgen gezogen, der zeigt, dass die zeitliche Vertragskomponente kein taugliches Abgrenzungskriterium ist. *Späth*[113] führt zum Beispiel an, dass ein Beförderungsvertrag ein Werkvertrag ist, da die geschuldete Leistung, nämlich das Verbringen des Fahrkarteninhabers an einen bestimmten Ort, ein Erfolg ist. Diese rechtliche Einordnung ist unabhängig davon, ob der Berechtigte eine Einzelkarte oder eine Zeitkarte (Monatsfahrschein o. Ä.) besitzt.[114] Schließlich kann es für die rechtliche Beurteilung nicht erheblich sein, ob eine Leistung einmalig oder mehrmals geschuldet wird.

2. Art der Vergütung

Die Steuerberatergebührenverordnung[115] ermöglicht in § 14 die Vereinbarung einer Pauschalvergütung zwischen Steuerberater und Mandant für einzelne laufende Tätigkeiten. Im Gegensatz dazu kann das Honorar des Steuerberaters auch auf Einzelvergütungen basieren, denen entsprechende Einzelleistungen[116] des Steuerberaters gegenüberstehen. Nach Ansicht einiger soll die Unterscheidung zwischen Einzel- und Pauschalvergütung Einfluss haben auf die Qualifizierung des Mandats als Dienst- oder Werkvertrag aufgrund des sich in den Vergütungsvereinbarungen äußernden Vertragswillens beider Parteien.[117] Allerdings darf die Indizwirkung der Art der Vergütung nicht überschätzt werden, da auch im Rahmen eines Werkvertrages auf Stundenbasis bzw. bei einem Dienstvertrag auf Erfolgsbasis (z. B. Akkordlohn) abgerechnet werden kann.[118] Damit ist die Vergütungsart für die Unter-

---

fe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 129 m. w. N.; Wais, NJW 1968, S. 2200, 2200; im einzelnen zu dieser Einordnung noch später.

[113] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 295.

[114] Wallner, Nochmals: Zur Rechtsnatur des Steuerberatungsvertrages, DStR 1969, S. 375, 376 führt als weiteres Beispiel die stetige Wagenpflege durch eine Kfz-Werkstatt an.

[115] Gebührenverordnung für Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften vom 17. Dezember 1981 (BGBl I 1981, S. 1442), zuletzt geändert durch das Kostenrechtsmodernisierungsgesetz vom 5. Mai 2004 (BGBl I 2004, S. 718).

[116] Die StBGebV spricht diesbezüglich von einer *Angelegenheit* entsprechend dem Terminus des für die Rechtsanwaltsvergütung einschlägigen Rechtsanwaltsvergütungsgesetzes (RVG).

[117] Endrös, StB 1969, S. 60, 60f. aufgrund des § 2 i. V. m. §§ 35, 38 der damals geltenden Allgemeinen Gebührenordnung für die wirtschaftsprüfenden sowie wirtschafts- und steuerberatenden Berufe (AllGO); LG München I, NJW 1968, S. 1725, 1726; a. A. BGH WuB IV A. § 675 BGB 2.88 Sturmhoebel.

[118] So Busche, in: MüKo, § 631 RdNr. 17 a. E.

scheidung zwischen Dienst- und Werkvertrag praktisch bedeutungslos; denn steht bereits aufgrund der Beurteilung des Leistungsgegenstandes (Erfolg geschuldet oder nicht) die rechtliche Einordnung des Vertrages fest, so kann die Vergütungsart nur noch zur Bestätigung des gefundenen Ergebnisses herangezogen werden. Führt die Untersuchung des Leistungsgegenstandes aber nicht zu einer eindeutigen Qualifizierung, kann auch die Vergütungsart wegen der oben genannten Unschärfe nicht zu einer Entscheidung führen. Die Regelungen in der StBGebV können nicht zu einem anderen Ergebnis führen.[119]

3. Berufsbild des Verpflichteten

Es ist allgemein anerkannt, dass das Berufsbild des Steuerberaters durch § 57 StBerG dem des Rechtsanwalts weitestgehend angeglichen ist.[120]

Aus diesem Grund greift eine Ansicht auf den Vergleich mit dem Rechtsanwaltsvertrag zurück, um die vertraglich vereinbarten Leistungen des Steuerberatungsvertrages rechtlich genauer einzuordnen. Einem Steuerberatungsvertrag soll aufgrund der Vergleichbarkeit des Berufsbildes die gleiche rechtliche Einordnung zuteil werden wie einem entsprechenden Rechtsanwaltsvertrag. Zwar sei eine rechtliche Einordnung bestimmter Tätigkeiten eines Steuerberaters als werkvertragliche Leistung (z. B. die Buchführung) im Einzelnen nicht zu beanstanden. Da der Steuerberater damit aber insgesamt gesehen wesentlich häufiger im Rahmen eines Werkvertrages tätig wird als ein Rechtsanwalt, würde die Vergleichbarkeit des Berufsbilds des Steuerberaters mit dem des Rechtsanwalts beeinträchtigt.[121] Deshalb müsse auch für den Großteil der Tätigkeit des Steuerberaters von einem Dienstvertrag ausgegangen werden - freilich mit der Konsequenz, dass auch ein Buchführungsmandat als Dienstvertrag behandelt wird.[122]

Eine schlüssige Argumentation legt diese Ansicht indes nicht dar. *Wais*[123] räumt entgegen seiner eigenen Schlussfolgerung selbst ein, dass manche steuerliche

---

[119] I. E. auch Martinek, in: Staudinger, § 675 RdNr. C 38; Späth, Haftung des Steuerberaters, RdNr. 300ff.; Wallner, Nochmals: Zur Rechtsnatur des Steuerberatungsvertrages, DStR 1969, S. 375, 376; Lang, Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes zu Auftrag, Geschäftsbesorgung und Geschäftsbesorgung ohne Auftrag, WM 1988, Sonderbeilage Nr. 9, S. 10 unter Hinweis auf BGH VersR 1988, S. 584.

[120] Gehre/v. Borstel, Steuerberatungsgesetz, § 3 RdNr. 7 unter Hinweis auf BVerfGE 80, S. 269, 280ff.

[121] Teichmann, DJT-Gutachten, A 26.

[122] Wais, NJW 1968, S. 2200, 2200f.

[123] Wais, NJW 1968, S. 2200, 2200.

Hilfeleistung für sich betrachtet als werkvertragliche Leistung zu qualifizieren sei. Die dennoch abweichende rechtliche Einordnung sei notwendig, da aufgrund der tatsächlichen Mandatsinhalte der Steuerberater wesentlich häufiger im Rahmen eines Werkvertrages tätig würde als der dem Berufsbild nach vergleichbare Rechtsanwalt. Dabei streitet er nicht einmal ab, dass auch ein Rechtsanwalt aufgrund eines Werkvertrags tätig sein kann.[124] Einen Beweis für die Schädlichkeit des Berufsbildes für die Annahme eines Werkvertrages bleibt er schon deshalb schuldig. Es wird aber auch keine Vorschrift des Berufsrechts angeführt, aus der sich dies herleiten ließe. In der Tat können auch Freiberufler, insbesondere Steuerberater, einen Werkvertrag schließen, auf dessen Grundlage sie ihre Dienste erbringen.[125]

Im Ergebnis entsteht damit lediglich der Eindruck, es könne nicht sein, was nicht sein dürfe. Und selbst hierbei bleibt unklar, warum es denn eigentlich nicht sein darf, dass ein Steuerberater überwiegend eine werkvertragliche Leistung schulde.

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass das Berufsbild nicht geeignet ist, die Rechtsqualität eines Steuerberatungsvertrages genauer zu bestimmen.[126]

---

[124] Wais, NJW 1968, S. 2200, 2200.

[125] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 305 und 308.

[126] So i. E. auch Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 304; Endrös, Steuerberatungsvertrag - Dienstvertrag oder Werkvertrag, Stb 1969, S. 60; Hirte, Berufshaftung, S. 40; KG NJW 1977, S. 110 m. Anm. Martens NJW 1977 S. 766 und Widmann, Werkvertragsrecht bei Steuerbevollmächtigten, NJW 1977, S. 767; a. A. offensichtlich Prütting, Verjährungsprobleme bei falscher rechtlicher Beratung, insbesondere in Steuersachen, WM 1978, S. 130, 131.

4. Mitwirkungspflichten des Berechtigten

Vereinzelt wird angeführt, die Erstellung eines Jahresabschlusses durch einen Steuerberater sei nicht nur von einer gewissen Rechenleistung geprägt. Vielmehr sei in diesem Zusammenhang häufig auch eine Bewertung und damit verbunden eine Beratung und Mitwirkung des Mandanten erforderlich, so dass die Annahme eines Werkvertrages ausgeschlossen sei.[127]

Die Beobachtung, dass der Steuerberater auch bei Erstellung eines Jahresabschlusses ein gewisses Maß an Beratung schuldet, ist grundsätzlich richtig. Der Schluss, einen entsprechenden Vertrag aufgrund dieser Beratungsleistungen durch den Steuerberater rechtlich nicht mehr als Werkvertrag qualifizieren zu können, überzeugt indes nicht. Ein Installateur wird regelmäßig, wenn es sich nicht um ganz schlichte Reparaturarbeiten an einer bestehenden Installation handelt, seinen Auftraggeber bei der Wahl der richtigen Dimensionierung des am besten geeigneten Materials, der geschicktesten Leitungsführung usw. beraten. Die Ansicht, dass es sich deshalb um einen Dienstvertrag zwischen Auftraggeber und Installateur handelt, wird dennoch nicht ernsthaft vertreten.

Die Tatsache, dass die steuerberatende Tätigkeit auch ein Mindestmaß an Mitwirkung des Mandanten (z. B. die Pflicht, Belege und Bücher zur Verfügung zu stellen) erfordert, steht außer Frage. Diese Mitwirkungspflicht kann aber nicht dazu führen, dass der Steuerberatungsvertrag grundsätzlich als Dienstvertrag einzuordnen ist.[128] Schließlich ist die Mitwirkungspflicht des Berechtigten auch im Rahmen des Werkvertrages anerkannt.[129] Dies zeigt bereits die Existenz des § 642 BGB, der ansonsten leer liefe.

5. Gefahrtragungsregeln

Für die Abgrenzung von Dienst- und Werkvertrag kommt auch die Risikoverteilung zwischen den beiden Vertragsparteien als Unterscheidungsmerkmal in Betracht. So ist es charakteristisch für den Dienstvertrag, dass der Dienstberechtigte selbst dann die Vergütung für die Dienstleistung schuldet, wenn diese keinen Erfolg hervorbringt. Anders dagegen ist die Gefahrtragung beim Werkvertrag geregelt. Dort

---

[127] Wais NJW 1968, S. 2200, 2200.

[128] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 306.

[129] Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 370, der die für den Berechtigten negativen Folgen unterlassener Mitwirkung herausstellt.

schuldet der Auftraggeber die entsprechende Vergütung nur bei Erfolgserreichung durch den Verpflichteten.[130]

Späth kritisiert die Differenzierung nach dem Merkmal der Gefahrtragung.[131] Die Gefahrtragungsregeln seien für die Unterscheidung zwischen Dienst- und Werkvertrag kein geeignetes Merkmal, da sie dem Willen der Vertragsparteien unterworfen seien, und deshalb von den Parteien im Vertrag abweichend von der gesetzlichen Grundregel geregelt werden könnten. Insbesondere weist er darauf hin, dass sich auch in Formularverträgen abweichende Vereinbarungen finden lassen.[132]

Dem ist grundsätzlich zuzustimmen. Jedoch stößt die Aussage in ihrer Ausschließlichkeit auf Bedenken. Wie bereits eingangs[133] festgestellt, bedarf die Unterscheidung zwischen Dienst- und Werkvertrag einer wertenden Gesamtbetrachtung des Einzelfalls. Im Rahmen einer solchen Gesamtbetrachtung kann der Aspekt der Gefahrtragung im Gegensatz zu *Späths* Meinung sehr wohl eine Bedeutung haben.

Zum einen ist nicht zwingend, dass die Parteien eine abweichende Vereinbarung zur Gefahrtragung getroffen haben. Die Typisierung des Vertrages kann in diesem Fall also Bestätigung finden.

Zum anderen kann eine von der gesetzlichen Regelung abweichende Risikoverteilung zwischen den Parteien u. U. darauf hindeuten, dass nach dem Parteiwillen der entsprechende Dienst- bzw. Werkvertrag geschlossen werden sollte. Eine Zuordnung zu einem bestimmten Vertragstypen ausschließlich aufgrund einer solchen vertraglichen Regelung drängt sich nicht auf. Das Vorliegen einer entsprechenden Gefahrtragungsregelung kann aber eines von mehreren Indizien sein.[134]

Die generelle Ablehnung dieses Unterscheidungskriteriums scheint deshalb nicht geboten.

---

[130] Busche, in: MüKo, § 631 RdNr. 17.

[131] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 307.

[132] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 307 m. w. N.

[133] Vgl. § 4 C. IV.

[134] So auch Weber, Dienstvertrag und Werkvertrag, S. 121ff.

6. Zusammenfassung

Hinsichtlich der für die Unterscheidung zwischen Dienst- und Werkvertrag - neben der Abgrenzung durch den Leistungsgegenstand - aussagekräftigen Kriterien kann insgesamt Folgendes festgehalten werden:

Die einzelnen vorgeschlagenen Merkmale erweisen sich mit einer Ausnahme als Indiz für die Bestimmung der Rechtsnatur des Steuerberatungsvertrages als nicht geeignet. Lediglich die zwischen den Parteien des Steuerberatungsvertrags bezüglich der geschuldeten Vergütung getroffene Risikoverteilung kann als Indiz für den Parteiwillen, einen Dienst- oder Werkvertrag abzuschließen, herangezogen werden. Ansatzweise wäre dies auch im Bezug auf die Art der geschuldeten Vergütung denkbar. Allerdings scheitert die Tauglichkeit dieses Kriteriums daran, dass das Vorliegen einer Pauschale oder sonstigen Vergütungsform keine zwingenden Rückschlüsse auf den Vertragsinhalt und -typ zulässt. Für die Bestimmung des Vertragstyps und damit für die Frage nach den Haftungsvoraussetzungen ist ohne Bedeutung, ob der Mandant die Vergütung als Pauschale oder in anderer Weise schuldet.

VI. Einzelfälle

Die Tätigkeit des Steuerberaters umfasst ein sehr weites Spektrum unterschiedlichster Aufgaben.[135] Im Folgenden kann aufgrund dieser Vielfalt die Bestimmung der Rechtsnatur nur für jene Tätigkeitsbereiche vorgenommen werden, welche die größte Praxisrelevanz besitzen oder deren Einordnung aus rechtlicher Sicht von besonderem Interesse ist.

1. Steuererklärungen und Voranmeldungen

Die Vorbereitung und Abgabe von Steuererklärungen und Voranmeldungen für den Mandanten ist eine der Aufgaben des Steuerberaters, an die man in aller Regel als Erstes denkt. Tatsächlich dürften die Tätigkeiten im Rahmen einer Steuererklärung zumindest auch ein Schwerpunkt der Tätigkeit einer typischen Steuerberaterkanzlei sein.

[135] Vgl. dazu die von der Bundessteuerberaterkammer im Internet veröffentlichte Broschüre *Leistungen des Steuerberaters und Vergütung* unter http://www.bstbk.de/muster_stbk/oeffentlich/pdf/2/Leistg.pdf (28. Oktober 2007).

a) Mandate zur einmaligen Erstellung einer Steuererklärung

Geht man von einem Mandat zur einmaligen Erstellung einer Jahressteuererklärung aus, umfasst die Aufgabe des Steuerberaters die Zusammenführung der vom Steuerpflichtigen übergebenen Belege und Unterlagen sowie Informationen über die jeweiligen Steuersachverhalte. Dabei ist der Steuerberater auf die Mitwirkung durch den Mandanten (Beschaffung der erforderlichen Informationen und deren Preisgabe) gleichermaßen wie jener auf die fachmännische Anleitung und Hilfeleistung durch diesen angewiesen.[136]

Aufgrund der erforderlichen Mitwirkung durch den Mandanten[137] und der Tatsache, dass der Steuerberater nicht einen bestimmten Erfolg (z. B. die verglichen mit der abgegebenen Steuererklärung unveränderte Veranlagung durch das Finanzamt) gewährleisten kann und will,[138] wird vielfach ein Dienstvertrag zwischen den Parteien angenommen.

Die Frage, ob der Steuerberater einen bestimmten Erfolg schuldet, hängt maßgeblich davon ab, welchen Anknüpfungspunkt man für die Bestimmung eines möglichen Erfolges wählt.[139] Nimmt man die erklärungsgemäße Veranlagung als möglichen Erfolg an, so muss man wie die oben angeführte Meinung i. d. R. zu dem Ergebnis kommen, dass ein Steuerberater diesen Erfolg nicht schuldet, da er auf die Erfolgsherbeiführung (hier die erklärungsgemäße Veranlagung) keinen Einfluss hat. Eine Ausnahme muss selbstverständlich dann gelten, wenn die vertragliche Vereinbarung ausdrücklich eine entsprechende Schuld des Steuerberaters vorsieht. Die Frage, inwieweit eine solche Vereinbarung, die auf einen für den Steuerberater nicht beeinflussbaren Erfolgseintritt abzielt, mit dem Berufsrecht in Einklang zu bringen ist, muss hier dahin stehen.[140]

Stellt man bei der Frage, ob ein Erfolg geschuldet wird, auf die ordnungsgemäße Erstellung einer Steuererklärung ab, so kann man dagegen sehr wohl zur Annahme eines geschuldeten Erfolges kommen.

---

[136] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 126.

[137] Zur Tauglichkeit dieses Abgrenzungskriteriums vgl. o.0.

[138] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 127; unklar Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 292 a. E. und v. a. Fn. 32 m. w. N. auch zur a. A.

[139] Hirte, Berufshaftung, S. 39.

[140] Allg. krit. hierzu Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 2 (zum Anwaltsvertrag).

b) Mandate zur fortlaufenden Erstellung von Steuererklärungen

Der Auftrag an den Steuerberater, die jährliche Steuererklärung für den Mandanten fortlaufend zu erstellen (Dauermandat), umfasst regelmäßig darüber hinausgehend auch die weitergehende Hilfeleistung des Steuerberaters in sämtlichen Steuerangelegenheiten. Mit anderen Worten wird der Steuerberater in der Praxis damit beauftragt sein, die steuerlichen Belange seines Mandanten umfassend zu betreuen. Das Mandat beinhaltet dann neben der Erstellung der jährlichen Steuererklärung auch die Beratung zu steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten o. Ä.

Die Rechtsprechung[141] und die überwiegende Literatur[142] gehen im Falle eines Dauermandats zur jährlichen Erstellung der Steuererklärung von einem Dienstvertrag mit Geschäftsbesorgungscharakter aus. Dabei bleibt jedoch unklar, welchen Inhalt das entsprechend eingeordnete Dauermandat tatsächlich hat. Eine weitergehende Differenzierung zwischen Dauermandaten mit umfassendem Betreuungs- bzw. Beratungsauftrag (Fall der Hilfeleistung in Steuerangelegenheiten i. w. S.) und dem schlichten Auftrag, jährlich die Steuererklärung zu erstellen, wird offensichtlich nicht mehr gemacht.

In der Praxis wird der letztgenannte Fall eher die Ausnahme sein, da in diesen Fällen eine jährlich neue Mandatierung des Steuerberaters erfolgen wird. Dennoch erscheint eine solche Differenzierung geboten, wenn man zur Einordnung des Steuerberatungsvertrages als Dienst- oder Werkvertrag auf den Inhalt der vertraglichen Vereinbarung zurückgreifen will.[143]

Hier soll zunächst auf den Fall eingegangen werden, dass eine Leistung des Steuerberaters über die fortlaufende Erstellung der Steuererklärung hinaus nicht vereinbart ist. Für den Fall des umfassenden Steuerberatungsmandats (Hilfeleistung in Steuerangelegenheiten) wird auf die eingehende Untersuchung unter Punkt 7. in diesem Kapitel verwiesen.

Das Mandat zur Erstellung einer einzigen Jahressteuererklärung ist, wie bereits oben gesehen,[144] als Werkvertrag einzuordnen. Die Tatsache, dass der Mandant dem Steuerberater den Auftrag erteilte, seine Steuererklärung bis auf weiteres, d.h. über mehrere Jahre hinweg, zu erstellen, kann die Einordnung des Vertrages als Dienstvertrag nicht stützen. Dies wurde bereits oben anhand des Beispiels der fort-

---

[141] Vgl. hierzu Fn. 107.

[142] Vgl. Fn. 108.

[143] S. § 4 C. IV.

[144] S.0.

laufenden Buchführung durch den Steuerberater gezeigt.[145] Für die Einordnung der Tätigkeit des Steuerberaters im Rahmen der Erstellung einer Steuererklärung kann nichts anderes gelten, da dieses Mandat weitestgehend mit dem Mandat zur Führung der Bücher vergleichbar ist. Damit kann die dauerhafte Beauftragung auch nicht den Inhalt (bezogen auf die geschuldete Einzelleistung) und damit die Rechtsqualität des Mandats zur Erstellung der jährlichen Steuererklärung verändern.[146] Aufgrund dieser Vergleichbarkeit zwischen den beiden Mandatsinhalten kann hinsichtlich der weiteren Argumentation ebenfalls nach oben verwiesen werden (s. § 4 C. V. 1).

2. Buchführung und Bilanzierung

Wird der Steuerberater beauftragt, die Bücher des Mandanten zu führen bzw. Bilanzen und den Jahresabschluss zu erstellen, so besteht ein Großteil der vom Steuerberater geschuldeten Leistung in der Zusammenführung von Zahlen, Daten und Belegen in ein Gesamtwerk.[147] Er schuldet aber keinesfalls bestimmte Zahlenergebnisse. Mit anderen Worten verpflichtet sich der Steuerberater nicht zur Erstellung eines bestimmten Werks bezüglich der Zahlen (Erfolg), z. B. zur Ausweisung eines bestimmten Bilanzüberschusses oder –fehlbetrages. Dennoch schuldet der Steuerberater einen Erfolg: eine ordnungsgemäße Buchführung bzw. einen Jahresabschluss. Damit liegt ein Werkvertrag vor.[148]

Nähme man in diesem Fall dagegen einen Dienstvertrag an, aufgrund dessen der Steuerberater nur sein Wirken[149] schuldet, so wäre dem Mandanten nicht geholfen, wenn seine Buchführung oder sein Jahresabschluss/seine Bilanz wegen fehlender Ordnungsmäßigkeit – gleichgültig, ob nach den Regeln des Handelsrechts oder des Steuerrechts – von seiner Bank, von der er einen Kredit erhalten möchte oder vom Finanzamt, das die Veranlagung durchführt, in dieser Form nicht als ordnungsgemäß anerkannt wird. Es ist also im Interesse des Mandanten, dass der Steuerberater für die Ordnungsmäßigkeit des Abschlusses einsteht, also einen Erfolg schuldet.

---

[145] S. § 4 C. V. 1. a).

[146] Anschaulich Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 298.

[147] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 292.

[148] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 298 m. w. N.; Weber, Dienstvertrag und Werkvertrag, S. 162 m. w. N.; Fissenewert, Zur verspätet abgegebenen Steuererklärung durch steuerliche Berater DStR 1993, S. 443, 446; BGH WM 1988, S. 763, 764; OLG Celle DStR 1978, S. 682 m. Anm. Späth DStR 1978, S. 683; LG Bonn DStR 1978, S. 116 m. Anm. Späth DStR 1978, 117; a. A. Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 129.

[149] Enneccerus/Lehmann S. 601f. und Kraft, in: Soergel, vor § 611 RdNr. 37 differenzieren für die Unterscheidung von Dienst- und Werkvertrag zwischen Wirken und Werk.

Dem kann selbstverständlich entgegengehalten werden, dass die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung oder Bilanzierung nicht zwingend zur Annahme eines geschuldeten Erfolges führt; denn Gegenstand des Dienstvertrages ist nicht das Wirken in irgendeiner Weise, sondern ein Tätigwerden unter Beachtung der gebotenen Sorgfalt.[150] Dieser Gedanke liegt auch der rechtlichen Einordnung der Tätigkeit des Rechtsanwalts gegenüber Dritten im Auftrag des Mandanten als Dienstvertrag zugrunde. So schuldet der Rechtsanwalt dem Mandanten keinen Erfolg vor Gericht. Er schuldet jedoch ordnungsgemäße Schriftsätze und Antragstellung zur Ermöglichung des Erfolgseintritts.[151]

Der Vergleich zwischen dem vom Steuerberater gefassten Jahresabschluss und dem vom Rechtsanwalt betriebenen Geschäft im gerichtlichen Verfahren trifft indes nicht den Kern. Mit der Erstellung des Jahresabschlusses kommt der Mandant des Steuerberaters seiner handels- und steuerrechtlichen Verpflichtung[152] nach. Diese Verpflichtung besteht unabhängig von einem weiteren „Erfolgseintritt“. Im Übrigen bestehen für den Mandanten mannigfaltige Verwendungsmöglichkeiten in Hinblick auf eine ordnungsgemäße Buchführung bzw. Bilanzierung (z. B. Vorlage bei der Bank, um einen Kredit zu erhalten; Vorlage bei potentiellen Investoren; auch Vorlage beim Registergericht[153] usw.). Der „Erfolg“ einer bestimmten steuerlichen Veranlagung durch das Finanzamt dagegen spielt hierbei keine wesentliche Rolle, zumal in diesem Fall die Steuerbilanz bzw. die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nur einen Teil der gesamten Steuererklärung ausmacht.

Bei der Geschäftsbesorgung durch Rechtsanwälte in Form von Schriftsätzen etc. fehlt gerade die für den Mandanten über die eigentliche Geschäftsbesorgung hinausgehende Bedeutung. Der Zweck ordnungsgemäßer Anwaltsschreiben (gemessen an den Verfahrensvorschriften) ist ausschließlich die Erreichung eines Erfolges im Sinne der Durchsetzung von Mandanteninteressen. Ein Selbstzweck, wie die Erfüllung einer gesetzlichen Pflicht, kann in den angeführten Beispielen des Anwaltsschreibens, z. B. im Rahmen eines Gerichtsverfahrens, schon gar nicht erblickt werden.

---

[150] Kaufmann S. 23 m. w. N.; Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 290.

[151] Zu alledem Wais, Zur Rechtsnatur des Steuerberatungsvertrages, DStR 1970, S. 109.

[152] Die Pflicht zur Führung von Büchern und Erstellen eines Jahresabschlusses nach Handelsrecht gem. §§ 238ff. HGB, sowie die Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht nach §§ 140ff. AO.

[153] Z. B. im Falle einer Kapitalgesellschaft zur Offenlegung des Jahresabschlusses gem. §§ 325ff. HGB.

Die Gruppe der Steuerberater steht dadurch aber nicht schlechter als die vergleichbare Gruppe der Rechtsanwälte.[154] Mit der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung schulden sie einen Erfolg, dessen Eintritt alleine in ihrem Machtbereich liegt.[155] Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Bilanzierung richtet sich nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung.[156] Sie ergeben sich sowohl aus dem geschriebenen Recht (§§ 238ff. HGB)[157] als auch aus ungeschriebenen Regeln, die von der Rechtsprechung, der betriebswirtschaftlichen Lehre und den kaufmännischen Gepflogenheiten geprägt werden.[158] Die Erfolgsherbeiführung durch den Steuerberater hängt nicht von einer Entscheidung durch ein Gericht oder eine Behörde ab, die der Steuerberater nur begrenzt beeinflussen kann. Damit ist für den Steuerberater aber auch die Erfolgsherbeiführung absehbar, so dass er auch für seine Arbeitsergebnisse einstehen kann.[159]

3. Gutachten

Die gutachterliche Stellungnahme des Steuerberaters zu einer bestimmten steuerlichen Fragestellung des Mandanten erfordert die umfassende und erschöpfende Betrachtung des gesamten Problemkreises. Damit der Steuerpflichtige die anstehenden Entscheidungen in Kenntnis aller relevanten Aspekte treffen kann, ist es geboten, im Gutachten sämtliche nur erdenklichen Fragen und Entscheidungsmöglichkeiten zu erörtern. Auch wenn die Erstellung eines Gutachtens der Beratung des Mandanten für dessen Entscheidungsfindung dient, schuldet der Steuerberater dennoch einen Erfolg seiner Tätigkeit, nämlich das Werk eines umfassenden Gutachtens. Die Einordnung des Auftrags der Gutachtenerstellung als Werkvertrag ist deshalb – wie bereits weiter oben erwähnt[160] – weitgehend unstreitig.[161]

---

[154] A. A. wohl Wais, Zur Rechtsnatur des Steuerberatungsvertrages, DStR 1970, S. 109, 110, der in der Einordnung des Steuerberatungsvertrages als Werkvertrag ein Abweichen vom standesrechtlichen Leitbild zuungunsten der Steuerberater im Vergleich zu den Rechtsanwälten sieht.

[155] Wallner, Nochmals: Zur Rechtsnatur des Steuerberatungsvertrages, DStR 1969, S. 375, 376.

[156] Winnefeld, Bilanz-Handbuch, RdNr. D1.

[157] Vgl. hierzu Winnefeld, Bilanz-Handbuch, RdNr. D10ff. mit einzelnen Grundsätzen.

[158] Winnefeld, Bilanz-Handbuch, RdNr. D20.

[159] Wallner, Nochmals: Zur Rechtsnatur des Steuerberatungsvertrages, DStR 1969, S. 375, 376.

[160] S. § 4 C. V. 1.

[161] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 292 m. w. N.; Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 131 m. w. N. jedoch entgegen der hier vertretenen Ansicht mit der Begründung der nicht erforderlichen Mitwirkung durch den Mandanten; Kaufmann, Berufshaftpflichtversicherung, S. 25; Hirte, Berufshaftung, S. 39; Stoecker, Verjährungsproblematik,

4. Auskünfte und Beratungen zu steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten

Zu Recht differenziert *Gräfe,*[162] ob die Auskunft bzw. Beratung mit einer Einzelauskunft in Form eines Gutachtens vergleichbar ist (dann Werkvertrag), oder ob es sich lediglich um eine einzelne Fragestellung im Rahmen eines dauernden Beratungsvertrages (z. B. die Frage nach der Abschreibungsdauer für ein bestimmtes Wirtschaftsgut) handelt, zu welcher der Steuerberater eine Auskunft erteilt (dann Dienstvertrag). Bei Einzelauskünften, die auf eine weitergehende rechtliche Behandlung einer steuerlichen Frage abzielen, schuldet der Steuerberater dagegen eine umfassende Beantwortung, die einem Gutachten gleicht. Diese Beantwortung stellt einen Erfolg dar.[163] Mit Hilfe der Beantwortung der Frage durch den Steuerberater, soll der Mandant nämlich, ähnlich der Situation der Begutachtung, so umfassend über das Einzelproblem informiert werden, dass ihm eine anschließende (eigene) Entscheidung nicht willkürlich erscheint.

Anders verhält es sich dagegen bei fortdauernder Beratungstätigkeit durch den Steuerberater. In diesem Fall liegt der Schwerpunkt der geschuldeten Leistung auf der Erörterung und Bearbeitung bestimmter steuerlicher Gestaltungsfragen, um eine empfehlenswerte bzw. vorzugswürdige Lösung zu entwickeln. Der Steuerberater schuldet hier sein Wirken unter Anwendung seiner speziellen Sachkenntnis.[164] In der Praxis kann bei einem Großteil der Fälle von Dauerberatung angenommen werden, dass der Mandant kein besonderes Interesse daran hat, von seinem Steuerberater mit Details „belastet“ zu werden. Er vertraut vielmehr auf eine sorgfältige steuerliche Gestaltungsarbeit durch den Steuerberater, der die Höhe der zu zahlenden Steuern im Interesse des Mandanten gering hält.

Die hier getroffene Einordnung des Steuerberatungsvertrages anhand der Unterscheidung zwischen Einzelauskunft und Dauerberatung steht auch im Einklang mit der weiter oben vertretenen Auffassung,[165] dass die Qualifizierung des Vertrages nicht von dessen Dauer abhängen kann.

Anknüpfungspunkt für diese Einordnung ist nämlich nicht die zeitliche Dauer an und für sich, sondern die qualitative Anforderung an die geschuldete Steuerberaterleis-

---

S. 34; im gleichen Sinne für das Gutachten eines Rechtsanwalts: Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 2; krit. Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 61f.

[162] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 133ff.

[163] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 292 m. w. N.

[164] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 135; Kraft, in: Soergel vor § 611 RdNr. 45.

[165] S. § 4 C. V. 1.

tung. Die dauernde Beratung erfolgt zwar durch Einzelleistungen, die u. U. auch werkvertraglichen Charakter haben. Es gilt aber zu bedenken, dass die Beratung nicht mit Erstellung eines Gutachtens abgeschlossen ist. Vielmehr umfasst die Tätigkeit des Steuerberaters in den Fällen der Dauerberatung auch Aufgaben wie die Recherche der übrigen, die Entscheidung begleitenden Faktoren sowie die Einbeziehung zukünftiger steuergesetzlicher oder handelsrechtlicher Entwicklungen und anderer Unwägbarkeiten.[166]

Für die weiter reichende steuerliche Beratung ist also ein weites Spektrum an Tätigkeiten erforderlich, das eben nicht nur in der Herbeiführung eines gesonderten Erfolges gesehen werden kann. Ein Gutachten, das der Steuerberater im Rahmen dieser Beratung (evtl. nur für eigene Zwecke) erstellt hat, ist somit nur Teil eines Ganzen (und deshalb als Einzelnes gar nicht Leistungsgegenstand). Im Übrigen hat ein Mandant, der seinen Steuerberater mit der dauerhaften Steuerberatung beauftragt hat, in der Praxis kein Interesse an solchen Gutachten des Steuerberaters, sondern an seiner Beratungsleistung insgesamt. Anders stellt es sich dar, wenn der Mandant den Steuerberater ausdrücklich mit einer Einzelfrage beauftragt, ihm z. B. darüber Auskunft zu geben, ob und in welchem Umfang an einem neu erworbenen Mietshaus Renovierungen vorgenommen werden sollen, um steuerlich und wirtschaftlich günstige Ergebnisse zu erzielen.[167]

Schon aufgrund der Unwägbarkeiten im Rahmen einer dauerhaften Beratung in Bezug auf Gesetzgebung und Rechtsprechung wird der Steuerberater sich aber nicht zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges und damit zur Herstellung eines Werks verpflichten.

5. Abschlussprüfungen und Testate

Die Einordnung als Dienst- oder Werkvertrag hängt davon ab, ob im Mittelpunkt des Auftrags die Prüfungstätigkeit als solche steht, oder ob es auf den Prüfungsbericht bzw. das Testat[168] als Arbeitsergebnis ankommt.[169] Aufgrund der Vergleichbarkeit dieser Aufgaben mit der Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer kann für die Abgrenzungsfragen im Einzelnen auf die entsprechenden Ausführungen[170] verwiesen werden,

---

[166] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 290 m. w. N.; Hirte, Berufshaftung, S. 38 m. w. N.

[167] Stichwort: anschaffungsnahe Aufwendungen.

[168] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 292 m. w. N.

[169] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 136f.

[170] Vgl. z. B. Hirte, Berufshaftung, S. 57f. m. w. N.

wenngleich für den Bereich der Wirtschaftprüfung keine einschlägige Rechtsprechung vorliegt.[171]

6. Vertretung vor Finanzbehörden und Gerichten

Zum Tätigkeitsfeld des Steuerberaters gehört auch die Wahrnehmung der Interessen des Mandanten vor Behörden und Gerichten. Die Vertretung des Mandanten kann im Rahmen eines allgemeinen Mandats zur Erledigung sämtlicher steuerlicher Belange erforderlich werden. Die Tätigkeit des Steuerberaters gegenüber dem Finanzamt reicht dabei beispielsweise von der Beantragung einer Fristverlängerung für die Abgabe der Steuererklärung, der weiteren Korrespondenz bzgl. der Steuererklärung bzw. Veranlagung bis hin zur Durchführung des Einspruchsverfahrens gem. §§ 347ff. AO. Der Steuerberater kann seinen Mandanten aber auch sowohl in finanzgerichtlichen Verfahren[172] als auch in Steuerstrafsachen[173] vertreten.

Kennzeichnend für den gesamten Tätigkeitsbereich ist, dass das Arbeitsergebnis von einer Entscheidung der Behörde bzw. des Gerichts abhängt. Da der Steuerberater wie auch der prozessführende Rechtsanwalt[174] die Entscheidung (z. B. eine Steuerfestsetzung in bestimmter Höhe oder einen Freispruch in einem Steuerstrafverfahren) nur bis zu einem gewissen Grad für seinen Mandanten beeinflussen kann, kann er für einen bestimmten Verfahrensausgang nicht einstehen. Mit anderen Worten schuldet er nicht einen Erfolg i. S. d. § 631 Abs. 2 BGB, sondern lediglich ein sorgfältiges Wirken.[175] Der zu Grunde liegende Steuerberatungsvertrag ist mithin als Dienstvertrag zu qualifizieren.[176]

---

[171] Hirte, Berufshaftung, S. 58.

[172] Vgl. §§ 80 AO, 3 StBerG.

[173] Vgl. §§ 392 AO, 138 StPO, wobei allerdings Einschränkungen zu beachten sind (§ 138 Abs. 2 StPO).

[174] Vollkommer/Heinemann, Rechtsanwaltshaftung, RdNr. 2; Karg, Anwaltsvertragshaftung, S. 22.

[175] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 132; vgl. auch OLG Celle DStR 1988, S. 331, mit Anm. Späth. Dort wird dies zwar nicht explizit ausgesprochen. Allerdings soll danach der Steuerberater nicht für eine fehlerhafte Umsatzsteuer-Voranmeldung haften, da das FA das Gesetz richtig anzuwenden hat. Dies lässt jedoch umgekehrt nur den Schluss zu, dass der Steuerberater keinen Erfolg schulden kann.

[176] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 290; Hirte, Berufshaftung, S. 38; Fissenewert, Zur verspätet abgegebenen Steuererklärung durch steuerliche Berater, DStR 1992, S. 443, 445; a. A. Mittelsteiner, Rechtsnatur des Steuerberatungsvertrags, DStR 1962, S. 226; Lohmeyer, Die Haftung des steuerlichen Beraters für schuldhaftes Handeln seiner Angestellten, Stbg 1973, S. 140, 141; Weber, Dienstvertrag und Werkvertrag, S. 162, die offensichtlich unterstellen,

7. Hilfeleistung in Steuersachen

Der Auftrag zur Hilfeleistung in Steuersachen des Mandanten ist regelmäßig die umfassendste Mandatierung eines Steuerberaters. Es umfasst grundsätzlich alle steuerlichen Belange des Mandanten.[177] Deshalb soll der Steuerberater in diesen Fällen das sorgfältige Tätigwerden schulden.[178] Der Steuerberatungsvertrag wird dementsprechend als Dienstvertrag eingeordnet.

Wie bereits weiter oben ausgeführt[179] wird damit letztlich nur auf Grund einer zeitlichen Komponente und der Tatsache, dass der Steuerberater in allen Angelegenheiten für den Mandanten tätig wird, eine Umbewertung der geschuldeten Leistung vorgenommen. Es ist aber nicht nachvollziehbar, warum ein Steuerberater z. B. bei der Erstellung eines einzelnen Gutachtens einen Erfolg schuldet, während er bei der Erstellung eines Gutachtens im Rahmen einer umfassenden Mandantenbetreuung nur unter Beachtung der gebotenen Sorgfalt tätig werden muss. Richtigerweise ist auch für die Vertragsqualifizierung bei der Hilfeleistung in Steuersachen auf die qualitativen Elemente der vom Steuerberater geschuldeten Leistung abzustellen.

VII. Kritik

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die rechtliche Einordnung von Einzelmandaten zwar meist nicht einhellig vorgenommen wird. Im Ergebnis kristallisiert sich zwischen den einzelnen Bereichen aber ein durchaus differenziertes Meinungsbild heraus. Die einzelnen Tätigkeiten werden nicht pauschal eingeordnet.

Ganz anders stellt sich die Situation indes bei den Dauermandaten dar. Hier sollen, ausgehend von der Rechtsprechung[180], bestimmte Einzeltätigkeiten des Steuerberaters einer anderen rechtlichen Behandlung zugeführt werden, nur weil sie im Rahmen eines umfassenderen Mandats verrichtet werden.

---

dass sich ein Steuerberater oder Rechtsanwalt vertraglich dazu verpflichten kann, im Prozess einen bestimmten Erfolg (z. B. Freispruch) herbeizuführen.

[177] Vgl. die von der Bundessteuerberaterkammer im Internet veröffentlichte Broschüre *Leistungen des Steuerberaters und Vergütung*, S. 3ff., http://www.bstbk.de/muster_stbk/oeffentlich/pdf/2/Leistg.pdf (28. Oktober 2007).

[178] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 123.

[179] Vgl. § 4 C. V. 1.

[180] Grundlegend BGHZ 54, S. 106; weitere Nachweise bei Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 123ff.

Mit der Annahme eines einheitlichen Dienstvertrages bei Dauermandaten werden die vom Gesetzgeber getroffenen Differenzierungen verwischt.[181] Das im Gesetz verankerte System unterschiedlicher Vertragstypen, die an der Art der geschuldeten Leistung anknüpfen und unterschiedliche Haftungsgründe, wie z. B. unsorgfältiges Wirken oder fehlende Herbeiführung eines Erfolges bzw. Herbeiführung eines mangelhaften Erfolges, vorsehen, würde nach dieser Meinung in den Fällen eines Dauermandats leer laufen. Die rechtliche Differenzierung wird damit aufgehoben, obwohl der Steuerberater die Erfüllung einer Vielzahl einzelner Tätigkeiten schuldet, die bei einer Einzelbetrachtung (auch durch die Rechtsprechung) unterschiedlich qualifiziert werden.

Zwar muss der Rechtsprechung einerseits mit ihrer Ansicht zugestanden werden, dass es sich gerade für die Rechtspraxis als sehr praktikabel erweist, wenn man von einem einheitlichen Vertragstyp ausgeht. Dadurch kann ein sehr großer Aufwand, der für die treffende Qualifizierung des Vertragstyps erforderlich wäre, gespart werden. Außerdem kann die einheitliche rechtliche Handhabung in einer Vielzahl unterschiedlicher Fälle gewährleistet werden.

Andererseits ist zu befürchten, dass die Tätigkeit eines Steuerberaters im Rahmen eines Einzelmandats anders von der Rechtsprechung bewertet wird als dieselbe Tätigkeit im Rahmen eines Dauermandats. Es entstehen dadurch Wertungswidersprüche und Rechtsunsicherheiten, die durch eine Vereinfachung der Rechtsfindung und die Gewährleistung von Rechtssicherheit nicht kompensiert werden können.

Weder diese Nachteile noch der Bruch des Systems unterschiedlicher Vertragstypen im Gesetz, die der Ansicht der Rechtsprechung immanent sind, können damit in ausreichender Weise gerechtfertigt werden.

VIII. Lösungsansatz

Wie oben bereits festgestellt, werden durch ein Dauermandat dienst- und werkvertragliche Komponenten miteinander verknüpft. Eben diese Eigenart des Dauermandats macht es erforderlich, darüber zu entscheiden, welche vertragstypenbezogenen Normen anzuwenden sind.

Insgesamt ist eine derartige Vermischung unterschiedlicher Vertragstypen im Rahmen eines Vertrages nichts Außergewöhnliches. Als Beispiele seien der Getränkekauf mit Flaschenleihe, der Pensionsvertrag über Kost und Unterkunft, die Vermie-

[181] Vgl. Mugdan, Motive zu § 567, S. 262f., wo von der Existenz von gemischten Verträgen ausgegangen wird.

tung eines Schiffs einschließlich Besatzung oder der Kauf mit Montageverpflichtung[182] genannt.

Dabei ist zunächst zu differenzieren zwischen zusammengesetzten und gemischten Verträgen.[183] Bei zusammengesetzten Verträgen liegt eine Verbindung mehrerer Vertragstypen vor, die gedanklich voneinander trennbar sind. Dagegen sind die verschiedenen Typen bei gemischten Verträgen so miteinander verwoben, dass sie nur in ihrer Gesamtheit sinnvoll sind.[184]

1. Der Steuerberatungsvertrages als Dauermandat

Legt man bei der Einordnung des Steuerberatungsvertrages als Dauermandat die Trennbarkeit der einzelnen Vertragskomponenten zugrunde, so muss man grundsätzlich zu dem Ergebnis eines zusammengesetzten Vertrages kommen. Dienst- und werkvertragliche Komponenten sind nicht in einer Weise miteinander verbunden, welche der Trennung des Dauermandats nach diesen einzelnen Vertragstypen entgegensteht.

Allerdings ist zweifelhaft, ob diese Trennung dem Charakter des gesamten Vertrages gerecht wird; denn die einzelnen Komponenten bedingen sich durchaus gegenseitig. Z. B. erscheint es im Rahmen eines Dauermandats möglich, dass aufgrund einer Beratung (dienstvertraglichen Komponente des Dauermandats) die Erstellung eines Gutachtens (werkvertragliche Komponente) erforderlich wird. Zwar ändert eine solche Verknüpfung grundsätzlich nichts an der Bewertung der einzelnen Komponenten bzw. deren Trennbarkeit. Der Charakter eines einheitlich strukturierten Steuerberatungsvertrages kommt mit dieser Zuordnung aber nicht zur Geltung. Schließlich ist gerade aufgrund dieses Zusammenhangs im Einzelfall eine andere Bewertung veranlasst als im Falle einer isolierten Betrachtung jedes einzelnen Mandatsteils.

Zudem muss hier zum Tragen kommen, dass die Parteien nicht wie für einen zusammengesetzten Vertrag kennzeichnend mehrere Vertragsteile in einem einzigen zusammenfassen wollen.[185] Bei einem Steuerberatungsvertrag als Dauermandat machen sich die Parteien regelmäßig keine Gedanken über die einzelnen Vertragsgegenstände. In vielen Fällen wird auch gar nicht absehbar sein, welche Tä-

---

[182] Diese und weitere Beispiele m. w. N. bei Gehrlein, in: Bamberger/Roth, § 311 RdNr. 20.

[183] Vgl. Heinrichs, in: Palandt, Überbl. v. § 311 RdNr. 16, 19ff.

[184] Heinrichs, in: Palandt, Überbl. v. § 311 RdNr. 19.

[185] Heinrichs, in: Palandt, Überbl. v. § 311 RdNr. 16 stellt auf den darauf gerichteten Willen der Parteien ab, einzelne Verträge in einem einzelnen Vertrag zu regeln.

tigkeiten des Steuerberaters zur Wahrnehmung der steuerlichen Interessen des Mandanten in Zukunft erforderlich sein werden.

Deshalb ist davon auszugehen, dass es sich bei einem Steuerberatungsvertrag in der Form des Dauermandats um einen gemischten Vertrag handelt.[186]

2. Behandlung des typengemischten Vertrages

a) Absorptionstheorie

Die Vertreter dieser Theorie wenden für sämtliche Vertragsteile die für die Hauptleistung einschlägigen Normen an.[187] Das setzt jedoch das Herausragen einer vereinbarten Leistung aus dem gesamten vertraglichen Leistungsbündel in der Form voraus, dass die übrigen Leistungen von dieser „absorbiert" werden können, also einen geringeren Stellenwert einnehmen.[188] Bei Steuerberatungsverträgen als Dauermandat fehlt es aber wie bereits gesehen häufig an einem entsprechenden Übergewicht einer bestimmten Leistung. Im Gegenteil ist gerade das gleichwertige Nebeneinander unterschiedlicher Vertragstypen in einem einzigen Mandat kennzeichnend. Für die hier relevanten Fälle eines gemischten Vertrages ist diese Theorie daher nicht tauglich.

b) Kombinationstheorie

Nach der Kombinationstheorie sind die jeweilig einschlägigen Rechtsnormen des betreffenden Vertragsbestandteils anzuwenden.[189] Für den Fall, dass sich aus diesem Vorgehen Widersprüche ergeben, wird der mutmaßliche Parteiwille herangezogen.[190] Das heißt im Einzelnen beispielsweise Folgendes: Für die rechtliche Beurteilung einer Beratungsleistung durch den Steuerberater im Rahmen eines Dauermandats wird entsprechend der Einzelbetrachtung das Recht des Dienstvertrages angewendet, wohingegen für die Beurteilung eines Gutachtens auf das Werkvertragsrecht zurückgegriffen wird.

---

[186] So auch OLG Celle, DStR 1974, S. 290, 292.

[187] Heinrichs, in: Palandt, Überbl. v. § 311 RdNr. 24; Gehrlein, in: Bamberger/Roth, § 311 RdNr. 20.

[188] Weber, Dienstvertrag und Werkvertrag, S. 155f. m. w. N. und einer genaueren Darstellung der Absorptionstheorie.

[189] Vgl. auch OLG Celle, DStR 1974, S. 290, 292, das jedoch keine rechtliche Begründung für seine Schlussfolgerung anführt.

[190] Heinrichs, in: Palandt, Überbl. v. § 311 RdNr. 24.

c) Theorie der analogen Rechtsanwendung

Da das Gesetz die Mischformen, die sich bei der Annahme eines typengemischten Vertrages ergeben, nicht regelt, nimmt diese Ansicht eine Regelungslücke an, die durch eine Analogie zu den positiv geregelten Vertragstypen geschlossen wird. In den Ergebnissen weicht diese Meinung praktisch nicht von der Kombinationstheorie ab. Lediglich die rechtliche Herleitung ist eine andere.[191]

3. Stellungnahme

Nimmt man wie diese Untersuchung an, dass es sich beim Dauermandat eines Steuerberaters um einen typengemischten Vertrag handelt, kommt sowohl die Kombinationstheorie als auch die Theorie der analogen Rechtsanwendung in Betracht, um den einzelnen Vertragsteilen in der rechtlichen Beurteilung gerecht zu werden. Beide Ansichten führen außerdem zu den gleichen Ergebnissen, obwohl ihnen eine unterschiedliche rechtliche Begründung zugrunde liegt. Für die praktische Arbeit ist der Unterschied zwischen diesen beiden Lösungsansätzen daher ohne Bedeutung. Jedenfalls führen sie zu differenzierten Ergebnissen, die m. E. den Inhalt des Steuerberatungsvertrages als Dauermandat treffender erfassen.

Grundsätzlich scheint die Idee *Webers* der Etablierung eines „Steuerberatungs-Dauervertrags“ als neuen Vertragstypus ein erwägenswerter Gedanke zu sein, handelt es sich in der Praxis doch regelmäßig um gleichartige Steuerberatungsverträge.[192] Bedenkt man allerdings, dass auch andere freiberuflich tätige Berufsträger Verträge mit sowohl dienstvertraglichem als auch werkvertraglichem Charakter schließen (z. B. Zahnärzte, die sowohl Heilbehandlungen durchführen als auch Zahnprothesen herstellen[193]), so führt auch eine solche Verfestigung von „Unter-Vertragstypen“ zur Rechtszersplitterung. Die Grundidee der Kodifikation des bürgerlichen Rechts ist dadurch in Frage gestellt.

Der Vorschlag *Teichmanns*, den selbständigen Dienstvertrag und den Werkvertrag in einem neu zu schaffenden Vertragstypen des „Dienstleistungsvertrages“[194] bzw. „Sachwaltervertrages“[195] zu kodifizieren ist vor diesem Hintergrund sicherlich vor-

---

[191] Heinrichs, in: Palandt, Überbl. v. § 311 RdNr. 24.

[192] Weber, Dienstvertrag und Werkvertrag, S. 167f.

[193] Zur rechtlichen Einordnung in diesen Fällen vgl. Teichmann, DJT-Gutachten, A 21f.; Uhlenbruch, in: Laufs/Uhlenbruck, Handbuch des Arztrechts, § 39 RdNr. 11.

[194] Teichmann, DJT-Gutachten, A 23f., A 107ff.

[195] Musielak, Entgeltliche Geschäftsbesorgung, in: Gutachten und Vorschläge zur Überarbeitung des Schuldrechts, S. 1209, 1309 mit einem ausformulierten Gesetzesvorschlag auf S. 1310ff.

zugswürdig. Leider ließ der Gesetzgeber jedoch die Gelegenheit, welche die Schuldrechtsmodernisierung des Jahres 2001 bot, ungenutzt.[196]

D. Mehrfachberufler

Bisher lag den Versuchen, die vertraglichen Leistungen im Rahmen eines Steuerberatungsvertrages einzuordnen, stets die Annahme zugrunde, dass der Verpflichtete ausschließlich Steuerberater bzw. Steuerbevollmächtigter ist. Vielfach handelt es sich bei Steuerberatern jedoch um sog. Mehrfachberufler, die zusätzlich als Rechtsanwalt zugelassen oder als vereidigter Buchprüfer bzw. Wirtschaftsprüfer bestellt sind.[197] Aus diesem Grund ist auch zu untersuchen, ob und welchen Einfluss diese Eigenschaft des Mandatsträgers auf die rechtliche Beurteilung des mit ihm geschlossenen Steuerberatungsvertrags hat.

Zwar ist mit der Aufhebung der verschiedenen spezialgesetzlichen Verjährungsregelungen[198] für den Regressanspruch ein wesentlicher Grund für die erforderliche Einordnung[199] weggefallen. Da aber die Einordnung des Mandats als Rechtsanwalts-, Steuerberatungs- oder Wirtschaftsprüfervertrag eine unterschiedliche Qualifikation im System der einzelnen Vertragstypen (Dienstvertrag oder Werkvertrag) nach sich zieht, ist die Zuordnung auch weiterhin von Bedeutung.

Als Anknüpfungspunkt für die Frage, welcher Vertrag bei der Mandatierung eines Mehrfachberuflers vorliegt, kommen mehrere Aspekte in Betracht. Sofern Mandatsinhalt eine Tätigkeit ist, die nur einer bestimmten Berufsgruppe vorbehalten ist (z. B. Vertretung vor Gericht bei Anwaltszwang; sog. Vorbehaltsaufgabe), ergibt

---

[196] Eine Begründung hierfür findet sich weder in der Begründung des Diskussionsentwurfs zur Schuldrechtsmodernisierung vom 4. August 2000 (Der Entwurf ist abgedruckt in Ernst/Zimmermann, Zivilrechtswissenschaft und Schuldrechtsreform, S. 613ff.) noch im Regierungsentwurf vom 9. Mai 2001 (BT-Drucks. 14/6040) noch in der Gegenäußerung der Bundesregierung auf die Stellungnahme des Bundesrats vom Juli 2001 (BT-Drucks. 14/6857).

[197] Zum 1. Januar 2006 waren in der gesamten Bundesrepublik 71.556 Steuerberater bestellt. Davon hatten 2.415 zugleich eine Rechtsanwaltszulassung, 3.333 waren zugleich als vereidigte Buchprüfer und 8.470 als Wirtschaftsprüfer bestellt. 129 Steuerberater waren gleichzeitig als vereidigter Buchprüfer bestellt und hatten eine Rechtsanwaltszulassung. Gleichzeitig als Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt waren 471 Mitglieder der Steuerberaterkammer tätig. (Quelle: Bundessteuerberaterkammer, veröffentlicht in DStR 2006, S. 1105ff.).

[198] § 51b BRAO, § 68 StBerG und § 51a WPO wurden durch Gesetz vom 9. Dezember 2004 mit Wirkung zum 15. Dezember 2004 aufgehoben.

[199] Vgl. Zugehör, Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur zivilrechtlichen Haftung der steuerlichen Berater, WM 2000, Sonderbeilage Nr. 4, S. 5; Zugehör, Schwerpunkte der zivilrechtlichen Steuerberaterhaftung, DStR 2001, S. 1613.

sich die Einordnung zwingend. Bei anderen Aufgaben ist die Honorarberechnung des Mandatsträgers innerhalb einer bestimmten Gebührenordnung ein möglicher Anknüpfungspunkt. Auch der Wille der Vertragsparteien sowie die Wahl des für den Mandanten günstigsten Rechts scheinen ein möglicher Aspekt für die Einordnung.[200]

Durchgesetzt hat sich indes in der Literatur und Rechtsprechung die Geprägetheorie, wonach die Normen desjenigen Berufsbildes einschlägig sind, das dem Mandat sein Gepräge (Schwerpunkt) gibt.[201]

E. Fazit

Obwohl die Unterscheidung zwischen Dienstvertrag und Werkvertrag schon seit dem Inkrafttreten des BGB zum 1. Januar 1900 erforderlich ist, sind in der Praxis noch immer etliche Schwierigkeiten festzustellen. Dies liegt freilich auch an der Vielschichtigkeit der praktischen Erscheinungsformen der beiden Vertragstypen. Für den Bereich des Steuerberatungsvertrages könnte insoweit nur die Schaffung eines selbständigen Vertragstypen „entgeltliche Geschäftsbesorgung“ Abhilfe schaffen,[202] der ein eigenes, geschlossenes vertragliches Haftungssystem zugrunde legt, so dass ein Rückgriff auf den Dienst- und Werkvertrag bzw. eine entsprechende Differenzierung entbehrlich ist. Die Gelegenheit der Schuldrechtsmodernisierung zum 1. Januar 2002 nahm der Gesetzgeber nicht wahr.[203]

Der Praxis bleibt daher nur der Versuch, die Abgrenzungsschwierigkeiten für jeden einzelnen Fall zu bewältigen und nach und nach ein in sich geschlossenes und schlüssiges Konzept zur Differenzierung zu entwerfen. Die obige Bestandsaufnahme zeigt jedoch deutlich, dass es gerade an einem solchen schlüssigen Konzept für manche Fallkonstellationen noch fehlt. Ein entsprechendes Abgrenzungskonzept kann jedenfalls dann nicht entwickelt werden, wenn wesentliche Differenzierungsmerkmale im Sinne einer falsch verstandenen Rechtseinheitlichkeit unbeachtet bleiben oder eingeebnet werden.

---

[200] Zu alledem ausführlich Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 462ff.

[201] Zugehör, Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur zivilrechtlichen Haftung der steuerlichen Berater, WM 2000, Sonderbeilage 4, S. 5; Zugehör, Schwerpunkte der zivilrechtlichen Steuerberaterhaftung, DStR 2001, S. 1613; Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 469.1.

[202] Teichmann, DJT-Gutachten, A 23f.

[203] Vgl. Fn. 196.

§ 5 VERTRAGSPFLICHTEN DES STEUERBERATERS

Aus einem Steuerberatungsvertrag ergeben sich regelmäßig nicht nur für den Steuerberater, sondern auch für den Mandanten bestimmte vertragliche Pflichten.[204] Da hier jedoch die Haftung des Steuerberaters gegenüber dem Mandanten und nicht umgekehrt untersucht werden soll, ist auf Pflichten des Mandanten[205] nur dort einzugehen, wo sie die Haftung des Steuerberaters beeinflussen.[206]

A. Vorüberlegungen

Die vertragliche Haftung einer Vertragspartei wird stets mit der Verletzung einer dieser Partei obliegenden Vertragspflicht begründet. Dieser Gedanke lag auch der Schaffung des § 280 BGB n. F. zugrunde. Eine Haftung ohne Verletzung einer solchen vertraglichen Pflicht ist danach nicht denkbar. Grundlage der Haftung einer Vertragspartei ist also ein Fehlverhalten dieser Partei im Rahmen der vertraglichen Vereinbarungen. Die Frage nach dem Fehlverhalten einer Partei muss sich am Vertragsinhalt messen lassen. War oder ist ein bestimmtes Verhalten nicht geschuldet, kann die Vertragspartei auch nicht für das Ausbleiben dieses Verhaltens haftbar gemacht werden. Die grundsätzliche Reichweite dieser Pflichten aufgrund eines Vertrages wird in § 241 BGB n. F., wenn auch nur unvollständig,[207] beschrieben. Darüber hinaus ergeben sich aus § 311 Abs. 2 und 3 BGB n. F. Vertragspflichten, die von den Inhalten des einzelnen Vertrages unabhängig sind.[208] Unberührt davon bleibt freilich eine mögliche Haftung aus außervertraglichen Haftungsgründen (z. B. Delikt).

Von wesentlicher Bedeutung für die Beantwortung der Frage nach der Haftung aus einem Steuerberatungsvertrag ist der Inhalt dieses Vertrages.

---

[204] Karg, Anwaltsvertragshaftung, S. 48f. (zu Rechtsanwälten).

[205] Eine ausführliche Darstellung der Pflichten des Mandanten findet sich bei Zugehör, Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur zivilrechtlichen Haftung der steuerlichen Berater, WM 2000, Sonderbeilage Nr. 4, S. 12ff.

[206] Vgl. unten § 6 A. III. 8.

[207] Grüneberg/Sutschet, in: Bamberger/Roth, § 241 RdNr. 2.

[208] Kramer, in: MüKo, § 241 RdNr. 1; Emmerich, in: MüKo, § 311 RdNr. 89ff. (zu Abs. 2) und RdNr. 240ff. (zu Abs. 3).

B. Die Systematik vertraglicher Pflichten

Sämtliche Vertragspflichten lassen sich einer dreigliedrigen Einteilung zuführen. Die einzelnen Kategorien werden als Hauptleistungspflicht, Nebenleistungspflicht und sonstige Nebenpflichten bezeichnet.[209]

Bei den sog. Hauptleistungspflichten handelt es sich um diejenigen zwischen den Parteien geschuldeten Leistungen, die für die rechtliche Einordnung des Vertrages charakteristisch sind.[210] Für die Qualifizierung eines Vertrages als Kaufvertrag im Sinne der §§ 433ff. BGB ist zum Beispiel die Verpflichtung zur Übereignung einer Sache gegen Zahlung eines Geldbetrages Typ bestimmend.

Die Nebenleistungspflichten ergänzen dagegen die Hauptleistungspflichten und haben in Bezug auf diese eine dienende Funktion (z. B. bzgl. Vorbereitung, Durchführung etc.).[211] Als Veranschaulichung kann hier eine genauere vertragliche Vereinbarung über die Modalitäten des Leistungsaustauschs, z. B. Lieferung, dienen.[212]

Sonstige Nebenpflichten ergeben sich aus den allgemeinen Grundsätzen von Treu und Glauben, auf denen jedes Schuldverhältnis basiert. Deshalb geht es bei diesen vor allem um den Schutz der Rechtsgüter des Vertragspartners.[213] Diese leistungsunabhängigen Pflichten[214] lassen sich wiederum in Verhaltens-, Aufklärungs- und Hinweispflichten unterteilen.[215]

I. Hauptleistungspflichten

Im Folgenden sollen einige für einen Steuerberatungsvertrag typische Hauptleistungspflichten genannt werden, um einen kurzen Überblick über das Tätigkeitsspektrum eines Steuerberaters zu gewinnen.

---

[209] Grüneberg/Sutschet, in: Bamberger/Roth, § 241 RdNr. 13ff.; Kramer, in: MüKo, § 241 RdNr. 16ff.

[210] Kramer, in: MüKo, § 241 RdNr. 16.

[211] Heinrichs, in: Palandt, § 241 RdNr. 5.

[212] Vgl. Kramer, in: MüKo, § 241 RdNr. 17.

[213] Heinrichs, in: Palandt, § 241 RdNr. 6.

[214] Anders Kramer, in: MüKo, § 241 RdNr. 19, der neben den Haupt- und Nebenleistungspflichten auch leistungsbezogene und leistungsunabhängige Nebenpflichten annimmt.

[215] Grüneberg/Sutschet, in: Bamberger/Roth, § 241 RdNr. 14f.; vgl. auch Kramer, in: MüKo, § 241 RdNr. 31ff. mit einer wesentlicher stärkeren Differenzierung.

Die typischen Hauptleistungspflichten eines Steuerberaters ergeben sich u. a. aus den folgenden Tätigkeitsfeldern (sog. Vorbehaltsaufgaben)[216]:

- allgemeine Auskünfte, Beratung und Vertretung in Steuersachen[217]

  z. B. die Erteilung von Auskünften zum Steuerrecht, die Beratung zur Wahl der steuerlichen günstigeren Rechtsform, Prüfung von Verwaltungsakten etc.

- Rechnungswesen[218]

  z. B. das Führen der Bücher des Steuerpflichtigen, die Erstellung von Jahresabschlüssen etc.

- Lohn- und Gehaltsabrechnungen, Personalwesen, z. B. der monatlichen Gehaltsabrechnungen[219]

  z. B. die Einrichtung einer Lohnbuchführung beim Mandanten, aber auch die Vornahme der Lohnbuchführung mit den einzelnen dazu erforderlichen Tätigkeiten etc.

- Vertretung vor den Finanzämtern[220]

  z. B. die Durchführung eines Einspruchsverfahrens sowie die Antragstellung beim Finanzamt bzgl. Fristverlängerungen, Stundungen, Erlass, Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden bzw. Steuererstattungen etc.

- Steuererklärungen und -anmeldungen, Anträge[221]

  z. B. die Erarbeitung von Einkommensteuererklärungen, Umsatzsteuervoranmeldungen, Anträgen auf Investitionszulagen etc.

Aber auch aus den weiteren Tätigkeitsfeldern ergeben sich (sog. vereinbare Tätigkeiten)[222]:

- Unternehmensberatung

---

[216] Zu den Einzelheiten vgl. Bundessteuerberaterkammer, Leistungen des Steuerberaters und Vergütung, S. 2ff. (vgl. Fn. 135).

[217] Vgl. Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 315f.

[218] Vgl. Gehre/v. Borstel, Steuerberatungsgesetz, § 33 RdNr. 8f.; Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 297ff.

[219] Vgl. Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 311.

[220] Bundessteuerberaterkammer, Leistungen des Steuerberaters und Vergütung, S. 7. (Fn. 135).

[221] Vgl. Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 293ff.

[222] Vgl. dazu Bundessteuerberaterkammer, Leistungen des Steuerberaters und Vergütung, S. 8ff. (Fn. 135).

z. B. Erarbeitung einer Finanz- und Liquiditätsplanung etc.

- Sachverständigentätigkeit

  z. B. Begutachtung bestimmter steuerlicher bzw. betriebswirtschaftlicher Vorgänge etc.

- Nachlassverwaltung

  Sofern der Steuerberater als Testamentsvollstrecker bestellt ist, das gesamte Spektrum der Tätigkeit des Testamentsvollstreckers.

Grundsätzlich ergeben sich die Aufgaben schon aus dem Inhalt des zwischen dem Steuerberater und dem Mandanten geschlossenen Vertrages.[223]

Schwierigkeiten bei der Bestimmung der Hauptleistungspflichten beruhen in der Praxis der Steuerberaterhaftung darauf, dass regelmäßig kein schriftlicher Steuerberatungsvertrag vorliegt und der Umfang des erteilten Mandats häufig streitig ist.[224] Unabhängig von der Frage der Beweislast müssen dann Indizien, wie die Kostennote oder ein Bestätigungsvermerk bzw. Prüfungsbericht, herangezogen werden, um den vereinbarten Leistungsgegenstand zu bestimmen.[225]

Die geschuldete Hauptleistungspflicht ist vor allem für die Einordnung des einzelnen Steuerberatungsvertrages in das gesetzliche System der Vertragstypen von Bedeutung.[226]

II. Nebenpflichten

Die sog. Nebenpflichten stellen Maßstäbe dar, die wesentlich allgemeiner zu begreifen sind, als die Hauptleistungspflichten. Auch wenn die jeweils geschuldeten Hauptleistungspflichten eines Steuerberatungsvertrages sehr unterschiedlich sein können, treffen den Steuerberater stets bestimmte Nebenpflichten, die von der Art der Hauptleistungspflicht unbeeinflusst bleiben. Rechtliche Basis für diese Nebenpflichten ist der Steuerberatungsvertrag, auch wenn eine ausdrückliche Vereinbarung bzgl. bestimmter Pflichten nicht getroffen wurde.

---

[223] Statt vieler BGHZ 128, S. 358, 361 (zu Steuerberatern); Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 145 m. w. N. (zu Rechtsanwälten).

[224] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 283.

[225] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 284f. m. w. N.

[226] Vgl. § 4 C.

Geprägt werden die Nebenpflichten vor allem vom besonderen Vertrauens- und Treueverhältnis,[227] das zwischen dem Steuerberater und seinem Mandanten besteht (z. B. allgemeine Pflicht, das Vermögen des Mandanten zu schützen).

Daneben ist auch an eine Beeinflussung der Nebenpflichten durch berufsrechtliche Aspekte, z. B. die Verschwiegenheitspflicht gem. § 57 Abs. 1 StBerG, zu denken.[228] Aufgrund des öffentlich-rechtlichen Charakters des Berufsrechts ist aber eine allgemeine Bedeutung dieser Regeln als zivilrechtliche Nebenpflicht abzulehnen. Sofern die Verschwiegenheitspflicht als Nebenpflicht in Frage steht, liegt sie nicht im Berufsrecht, sondern in allgemeinen zivilrechtlichen Erwägungen begründet.[229] Berufspflichten[230] sind daher nicht per se mit den vertraglichen Nebenpflichten gleichzusetzen.

Zusammenfassend kann hinsichtlich der Nebenpflichten auch von allgemeinen Beraterpflichten[231] bzw. Grundpflichten[232] gesprochen werden.

Die allgemeinen Beraterpflichten ergeben sich aus dem Einzelfall und beruhen weitestgehend auf Richterrecht. Aus diesem Grunde handelt es sich um eine weit gefächerte Kasuistik, die Gegenstand scharfer Kritik in der Literatur[233] ist und deren Darstellung in diesem Rahmen nicht zu leisten ist. Andererseits erscheint es nicht fruchtbar, die wenigen allgemeinen Grundsätze, aus welchen die Kasuistik entwickelt wurde, anzuführen. Immerhin basiert ein Großteil der entwickelten Nebenpflichten auf dem Grundsatz von Treu und Glauben[234]. Da auch die bereits weiter oben erwähnte Einteilung der Nebenpflichten in Verhaltens-, Aufklärungs- und Hinweispflichten zu undifferenziert erscheint, sollen im Folgenden die vier verschiede-

---

[227] Vollkommer/Heinemann, Rechtsanwaltshaftung, RdNr. 144 m. w. N.; Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 98 (jeweils zu Rechtsanwälten); Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 126 (zu Steuerberatern).

[228] Z. B. Söllner, in: MüKo, § 611 RdNr. 92 zur ärztlichen Schweigepflicht.

[229] Vgl. Kaufmann, Die Berufshaftpflichtversicherung des Steuerberaters, S. 29ff.; Gehre/v. Borstel, Steuerberatungsgesetz, § 57 RdNr. 61; Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 235.

[230] Vgl. Überblick bei Gehre/v. Borstel, Steuerberatungsgesetz, § 57 RdNr. 8ff.

[231] Kaufmann, Die Berufshaftpflichtversicherung des Steuerberaters, S. 27.

[232] Zugehör, Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur zivilrechtlichen Haftung der steuerlichen Berater, WM 2000, Sonderbeilage Nr. 4, S. 8.

[233] Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 146 m. w. N. (zu Rechtsanwälten).

[234] Heinrichs, in: Palandt, § 241 RdNr. 6; Grüneberg/Sutschet, in: Bamberger/Roth, § 241 RdNr. 42, die aufgrund des § 241 Abs. 2 n. F. einen Rückgriff auf § 242 nicht für erforderlich halten.

nen Stadien der Mandatsbearbeitung (Sachverhaltsklärung, rechtliche Würdigung des Sachverhalts, Beratung und Belehrung des Mandanten sowie Schadensverhütung) als Ordnungssystem dienen.[235]

Die ursprüngliche Einteilung nach Haupt- und Nebenpflichten wird durch diese Einteilung meist aufgegeben.[236] Dies erscheint deshalb fragwürdig, weil die Hauptleistungspflichten auch zur Bestimmung des Vertragstyps und nicht nur der daraus sich ergebenden Pflichten heranzuziehen sind. Die Einteilung der Pflichten nach Haupt- und Nebenpflichten wird deshalb im Folgenden trotz der Darstellung anhand des zeitlichen Ablaufs der Mandatsbearbeitung nicht in Zweifel gezogen.

1. Sachverhaltsaufklärung

Zu Beginn jeder rechtsberatenden Tätigkeit steht die Festlegung des Ziels der Beratung bzw. der Beratertätigkeit. Da Laien hierbei sehr häufig Vorstellungen oder Wünsche haben, die nicht mit der Sach- und Rechtslage in Einklang stehen,[237] ist der Berater zunächst gehalten, eventuell durch weiteres Nachfragen, den Sachverhalt und die Ziele des Mandanten[238] herauszuarbeiten.

Gleichzeitig muss der Berater in dieser Phase des Mandats die tatsächlichen Verhältnisse erfragen. Die Bestimmung des Ziels des Mandanten wird nämlich ausschlaggebend vom zugrunde liegenden Sachverhalt beeinflusst.[239] Alleine die Aussage des Mandanten, er möchte Steuer sparen, ist dazu nicht geeignet.

Der Steuerberater muss sich je nach dem zugrunde liegenden Sachverhalt erkundigen nach bereits vorliegenden Bescheiden, möglicherweise bereits laufenden Fristen, vom Mandanten u. U. abgegebenen Erklärungen. Daneben muss er sich die erforderlichen Belege und Steuererklärungen vorlegen lassen.[240] Auch die Feststellung, ob Beweismittel zur Verfügung stehen bzw. diese gesichert werden

---

[235] So in Anlehnung an die Rechtsprechung des BGH auch Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 46ff. m. w. N.; ders., Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur zivilrechtlichen Haftung der steuerlichen Berater, WM 2000, Sonderbeilage Nr. 4, S. 8ff. m. w. N.; Zugehör, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 506ff. m. w. N.; ähnlich Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 100f.

[236] Vgl. z. B. Zugehör, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 506ff., der auch die Hauptpflichten in den Kanon der Grundpflichten einbezieht.

[237] Zugehör, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 509.

[238] BGH WM 1980, S. 308, 309.

[239] BGH WM 1980, S. 308, 309.

[240] BGHZ 115, S. 382, 389.

müssen, ist bereits in dieser Phase der Mandatsbearbeitung durch den Steuerberater zu treffen.[241]

Reichen die Informationen des Mandanten[242] für eine eingehende Prüfung der Rechtslage nicht aus, so muss der Steuerberater selbst weitere Ermittlungen durchführen bzw. den Mandanten auf die offenen Fragen hinweisen.[243] Der Steuerberater darf sich grundsätzlich auf die Richtigkeit der Angaben des Mandanten verlassen. Eine Ausnahme besteht jedoch z. B. für Angaben rechtlicher Art[244] oder offensichtliche Widersprüche.[245]

Kommt der Steuerberater nach all diesen Feststellungen zum Ergebnis, dass das vom Mandanten gewünschte Ziel nicht erreichbar ist, trifft ihn die Pflicht zur sofortigen Aufklärung.[246]

2. Rechtsprüfung

Im Anschluss an die Definition der Handlungsziele und der Feststellung des dafür bedeutenden Sachverhalts obliegt dem Steuerberater die steuerrechtliche Prüfung des Sachverhalts.

Dabei ist die beim Steuerberater allgemein vorhandene Kenntnis des Steuerrechts nicht ausreichend. Vielmehr muss er sich grundsätzlich stets – im Rahmen des Zumutbaren – fortbilden und auf dem aktuellsten Stand des Steuerrechts, der Rechtsprechung und Literatur sein.[247] Zur Prüfung der Rechtslage bei jedem einzelnen Mandat hat er sich darüber hinaus die erforderlichen Rechtskenntnisse anzueignen bzw. zumindest zu beschaffen. Andererseits wird vom Steuerberater nicht erwartet, dass er stets über präsentes Wissen über alle Rechtsfragen des deut-

---

[241] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 48 mit Hinweis auf BGH WM 1980, S. 308, 309; WM 1992, S. 62, 66; S. 701, 702ff.

[242] Den Mandanten trifft ebenfalls eine vertragliche Pflicht den Steuerberater wahrheitsgemäß und vollständig zu informieren. Im Rahmen der Steuerberaterhaftung spielt dies insbesondere bei der Frage des Mitverschuldens durch den Mandanten eine Rolle. (vgl. Zugehör, Schwerpunkte der zivilrechtlichen Steuerberaterhaftung, DStR 2001, S. 1613, 1616).

[243] BGH NJW 1985, S. 1154, 1155 (zu Rechtsanwälten).

[244] BGH NJW 1985, S. 1154, 1155 (zu Rechtsanwälten).

[245] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 134.

[246] BGH NJW 1988, S. 563, 566.

[247] Ausführlich hierzu Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 155ff.

schen Steuerrechts verfügt.[248] Aufgrund des momentanen Zustandes des deutschen Steuerrechts erscheint dies nur sinnvoll, kann doch die Finanzverwaltung selbst nicht alle in Kraft befindlichen Steuervorschriften ohne weiteres benennen.[249]

Für die Tätigkeit des Steuerberaters heißt das, er muss sich in jedem einzelnen Fall in die jeweiligen Teilbereiche des Steuerrechts einarbeiten. Er muss sowohl die Steuergesetze, Verordnungen und Erlasse, die zur Bearbeitung des Mandats einschlägig sind, als auch entsprechende Entscheidungen des BFH und der zuständigen Verwaltungsbehörden kennen.[250]

Besondere Schwierigkeiten hinsichtlich der Gesetzeskenntnis ergeben sich für den Steuerberater aus der Wechselhaftigkeit der deutschen Steuergesetzgebung. Im „normalen Alltagsbetrieb“ ist es für den Berater nicht immer ohne weiteres erkennbar, welche Rechtslage zugrunde zu legen ist. Dies gilt selbstverständlich umso mehr, wenn es um eine Prüfung der Rechtslage für zukünftige Gestaltungen geht.[251] Werden Änderungsabsichten des Gesetzgebers bekannt, kann es für den Steuerberater geboten sein, sich aus allgemein zugänglichen Quellen zu informieren.[252]

Falls dem Steuerberater eine Rechtsfrage zur Prüfung vorliegt, die noch nicht höchstrichterlich entschieden wurde, muss er sich auch über die Entscheidungen der Instanzgerichte informieren.[253] Nur in diesem Fall wird man auch davon ausgehen können, dass sich der pflichtbewusste Steuerberater einen Überblick über das einschlägige Schrifttum verschafft.[254]

In Bezug auf höchstrichterliche Rechtsprechung wird vom Steuerberater auch erwartet, dass er die aktuellen Entwicklungen kennt. Wird die Änderung höchstrichterlicher Rechtsprechung in einem der einschlägigen Fachblättern veröffentlicht, so

---

[248] Zugehör, Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur zivilrechtlichen Haftung der steuerlichen Berater, WM 2000, Sonderbeilage Nr. 4, S. 9; deutlich Kaufmann, Die Berufshaftpflichtversicherung des Steuerberaters, S. 28 m. w. N.

[249] Vgl. Kirchhof, Der sanfte Verlust der Freiheit, S. 4.

[250] BGH WM 1993, S. 2129, 2130 zum Vertrauen auf den Fortbestand der höchstrichterlichen Rechtsprechung (zu Rechtsanwälten); WM 2000, S. 2439, 2441.

[251] Vgl. hierzu Kirchhof, Der sanfte Verlust der Freiheit, S. 2f. mit einem sehr instruktiven Beispiel und weiteren Nachweisen.

[252] So jüngst BGH NJW 2004, S. 3487f.

[253] Zugehör, Schwerpunkte der zivilrechtlichen Steuerberaterhaftung, DStR 2001, S. 1613, 1615 m. w. N.

[254] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 53.

muss deren Kenntnis vorausgesetzt werden.[255] Für die bis zur Kenntnisnahme verstreichende Zeit ist ein „realistischer Toleranzrahmen“ (Karenzzeit) anzusetzen, der vom Einzelfall abhängt.[256] Es wird jedoch auch vorausgesetzt, dass sich der Steuerberater bereits mit einer sich abzeichnenden Änderung der Rechtsprechung befasst.[257]

Dem Steuerberater steht es frei, seine eigene Rechtsansicht zu vertreten und sich nicht die Rechtsansicht des angerufenen Gerichts bzw. der Literatur zu Eigen zu machen. Freilich muss er dabei besondere Sorgfalt walten lassen, zumal wenn sich seine Auffassung gegen die gefestigte Ansicht in Rechtsprechung und Literatur wendet. Ein solches Vorgehen setzt den Steuerberater jedenfalls unter gesteigerten Begründungszwang.[258]

Beachtung verdient auch der Fall, in dem der Steuerberater zu der – objektiv richtigen – Überzeugung gelangt, dass die gefestigte Verwaltungspraxis rechtswidrig ist. Will der Steuerberater diesen Fehler nicht zugunsten seines Mandanten ausnutzen, so muss er diesen darauf aufmerksam machen, um ihm einen Beraterwechsel zu ermöglichen.[259] Diese Pflicht bedeutet in der Umkehrung jedoch, dass der Steuerberater nicht verpflichtet ist, eine für den Mandanten günstige, wenn auch rechtswidrige Verwaltungspraxis auszunutzen.

---

[255] BGH NJW 1985, S. 1171, 1172 (zu Rechtsanwälten).

[256] Ausführlich hierzu (auch zum Beginn einer solchen Karenzzeit) Lange, Schadensersatzanspruch gegen Steuerberater bei Nichtkenntnis der BFH-Rechtsprechung, DB 2003, S. 869, 870ff.; Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 205 m. w. N. (zu Rechtsanwälten).

[257] BGH WM 1993, S. 2129, 2130f. (zu Rechtsanwälten); einschränkend OLG Köln DStR 2007, S. 1838, 1839 und OLG Hamburg DStR 2007, S. 1839 m. Anm. Mutschler, wonach der Steuerberater grundsätzlich auf den Fortbestand der höchstrichterlichen Rechtsprechung vertrauen darf (beide nicht rechtskräftig); KG DStR 2007, S. 410.

[258] Zugehör, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 555ff. m. w. N. (zu Rechtsanwälten).

[259] BGH WM 1995, S. 2075, 2076; Zugehör, Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur zivilrechtlichen Haftung der steuerlichen Berater, WM 2000, Sonderbeilage Nr. 4, S. 9 m. w. N.

3. Rechtsberatung und –vertretung

I. d. R. muss der Steuerberater von der Belehrungsbedürftigkeit des Mandanten ausgehen.[260] Selbst der Mandant mit steuerrechtlicher Vorbildung ist umfassend zu belehren.[261] Die Intensität der Belehrung kann aufgrund der Vorbildung geringer ausfallen. Dies führt allerdings niemals dazu, dass die Belehrungspflicht wegen der Vorkenntnisse des Mandanten vollständig entfällt.[262] Geht der Steuerberater davon aus, der Mandant sei nicht belehrungsbedürftig, so trifft ihn im Haftpflichtprozess die Darlegungs- und Beweislast.[263]

Inhalt der Beratungspflicht ist die umfassende Belehrung über Chancen, Risiken und verschiedene Möglichkeiten, d.h. der Steuerberater muss dem Mandanten ungefragt alle denkbaren Varianten aus steuerrechtlicher Sicht darlegen.[264] Auch Rückfragen des Mandanten sind in dieser Weise zu beantworten.[265] Am Ende der Beratung soll der Mandant in der Lage sein, selbständig eine Sachentscheidung zu treffen.[266] Aus der Pflicht zur umfassenden Belehrung kann aber keine allgemeine Erziehungspflicht des Steuerberaters gegenüber dem Mandanten abgeleitet werden.[267]

Der Steuerberater hat, wie auch der Rechtsanwalt, bei der Zweckerreichung für den Mandanten das „Gebot des sichersten Wegs“[268] zu beachten. Besondere Risiken

---

[260] BGH WM 1991, S. 1303, 1304 = WuB VIII. D. § 68 StBerG 1.91 Thode; WM 1996, S. 71, 72; WM 1998, S. 301, 302.

[261] Zugehör, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 559 (zu Rechtsanwälten).

[262] Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 166f. m.. N.

[263] BGH WM 1996, S. 71, 72; WM 1998, S. 301, 303.

[264] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 131; Zugehör, Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur zivilrechtlichen Haftung der steuerlichen Berater, WM 2000, Sonderbeilage Nr. 4, S. 9.

[265] BGH WM 1991, S. 814, 815.

[266] BGH WM 1997, S. 335, 338; WM 1999, S. 1342, 1344.

[267] So aber teilweise die ältere Literatur, vgl. z. B. Maier, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters gegenüber seinem Auftraggeber, S. 35. Dieser Ansicht ist Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 127ff. vehement entgegengetreten.

[268] Vgl. dazu ausführlich unten § 5 C. II. 1. Vgl. im Einzelnen außerdem Zugehör, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 568ff. (zu Rechtsanwälten).

können nur eingegangen werden, wenn der Mandant darüber belehrt wurde und sich für die riskantere Variante entschieden hat.[269]

Auf außersteuerliche Aspekte, z. B. die Wirtschaftlichkeit einer bestimmten Maßnahme, braucht der Steuerberater bei seiner Beratung grundsätzlich nicht einzugehen. Dies stellt sich freilich anders dar, wenn die Beratung über diesen außersteuerlichen Sachverhalt ebenfalls Mandatsgegenstand geworden ist.[270]

Hinsichtlich der für den Steuerberater fällig werdenden Gebühren besteht grundsätzlich keine Hinweispflicht. Im Ausnahmefall kann ein solcher Hinweis jedoch geboten sein, wenn sich z. B. die Gebühr aus einem ungewöhnlich hohen Gegenstandswert berechnet bzw. die Höhe der anfallenden Gebühren das Vorhaben in Frage stellt.[271]

Eine eindringliche Belehrung des Mandanten durch den Steuerberater ist nicht erforderlich.[272] Der Steuerberater muss daher dem von ihm erteilten Hinweis oder Rat besonderen Nachdruck verleihen, wenn er bemerkt, dass der Mandant seinen Rat nicht befolgt.[273]

4. Schadensverhütung

Korrespondierend zum Gebot „des sichersten Wegs“ besteht die Grundpflicht des Steuerberaters, seinen Mandanten „vor voraussehbaren und vermeidbaren Nachteilen zu bewahren“.[274] Durch diese Zielsetzung überlagert die Pflicht zur Schadensverhütung die übrigen Grundpflichten.[275]

Dem Mandanten entstünde ein Schaden, falls der Steuerberater die diesem zustehenden Steuervorteile nicht vollständig ausschöpfen würde. Der Steuerberater ist daher auf der Grundlage des Steuerberatungsvertrages gehalten, sämtliche Steuervorteile für den Mandanten in Betracht zu ziehen und nach Möglichkeit zu nutzen.

---

[269] Krit. hierzu Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 174ff.

[270] Zugehör, Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur zivilrechtlichen Haftung der steuerlichen Berater, WM 2000, Sonderbeilage Nr. 4, S. 9.

[271] BGH NJW 1998, S. 3486, 3487 (zu Rechtsanwälten).

[272] BGH NJW 1996, S. 2571, 2572; WuB IV A. § 675 BGB 1.87 Johlke (zu Rechtsanwälten).

[273] BGH NJW 1995, S. 2842, 2843.

[274] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 61.

[275] Zugehör, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 582.

Dabei muss er seinen Auftraggeber aber auch davor bewahren, die Grenzen des Rechts zu überschreiten und sich der Strafverfolgung auszusetzen.[276]

Der Steuerberater ist grundsätzlich an die Weisungen seines Auftraggebers gebunden, es sei denn, er wurde zu einer rechtswidrigen Handlung angewiesen.[277] Andernfalls besteht für den Steuerberater die Möglichkeit, das Mandat nicht anzunehmen bzw. niederzulegen.[278] Diese Weisungsgebundenheit ist typisches Merkmal des Auftragsverhältnisses (vgl. §§ 665, 675 BGB). Die Pflicht zur Schadensverhütung kann aber der Pflicht zur Befolgung der Weisungen vorgehen. In diesen Fällen ist es dem Steuerberater ausnahmsweise gestattet, entgegen den Weisungen des Mandanten zu handeln. Dies setzt jedoch voraus, dass er den Auftraggeber über drohende Nachteile bei Befolgung der Weisung belehrt und dessen Antwort abwartet.[279]

Falls der Steuerberater seinen Mandanten vor einer Behörde oder einem Gericht vertritt, ist es seine Aufgabe, zu versuchen, die betreffende Stelle von der Richtigkeit seiner Rechtsauffassung zu überzeugen. Darüber hinaus muss er aber auch dafür sorgen, dass die zur Entscheidung berufene Stelle keinen Fehler macht.[280] Andererseits darf dies nicht dahingehend verstanden werden, dass der Steuerberater für eine fehlerhafte Behörden- oder Gerichtsentscheidung haftet.[281]

Selbst bei Beendigung des Mandatsverhältnisses kann der Steuerberater verpflichtet sein, auf einen möglichen Rechtsverlust, z. B. durch den Ablauf einer Frist, hinzuweisen und den Mandanten entsprechend zu belehren. Dies gilt zumindest dann, wenn der Berater die Gefahr mit verursacht hat.[282]

---

[276] Zugehör, Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur zivilrechtlichen Haftung der steuerlichen Berater, WM 2000, Sonderbeilage Nr. 4, S. 10.

[277] Ausführlich zur Weisungsgebundenheit des Steuerberaters Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 170ff.

[278] Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 170 (zu Rechtsanwälten).

[279] BGH WM 1997, S. 1392, 1393f. (zu Rechtsanwälten).

[280] Sieg, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 674 m. w. N.; Zugehör, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 525; vgl. hierzu auch Karg, Anwaltsvertraghaftung, S. 72ff., der ausführlich auf BGH NJW 2002, S. 1049 eingeht (jeweils zu Rechtsanwälten).

[281] OLG Celle DStR 1988, S. 331 mit Anmerkung Späth; Chab, Haftung für Fehler des Gerichts?, BRAK-Mitt. 2005, S. 231 (zur Anwaltshaftung).

[282] BGH IX ZR 223/99 NJW 2001, S. 1644, 1645 m. w. N. Die Mitverursachung der Gefahr des Rechtsverlustes durch den Steuerberater wurde in dieser Entscheidung darin gesehen, dass der

Schließlich kann der Steuerberater gegenüber dem Mandanten verpflichtet sein, einen drohenden Schaden durch eine Leistung abzuwenden, ohne diese Leistung in Rechnung zu stellen. Voraussetzung dafür ist, dass der Schadenseintritt aufgrund eines Fehlers des Steuerberaters droht (Stichwort honorarfreie Schadensabwendung).[283]

Aus der Pflicht zur umfassenden Beratung resultiert die wohl strengste Hinweispflicht des Steuerberaters: Die Hinweispflicht gegen sich selbst.[284]

Droht dem Mandanten aufgrund eines Fehlers des Steuerberaters ein Schaden, so muss dieser durch seinen Steuerberater darüber und über die maßgebliche Verjährung aufgeklärt werden.[285] Da diese Pflicht in der kurzen Verjährungsfrist des früheren § 68 StBerG[286] begründet lag,[287] wird diese Pflicht und ihre Gültigkeit nach geltendem Recht im Rahmen der Verjährung[288] des Schadenersatzanspruchs noch zu untersuchen sein.

Im Falle eines Auskunftsvertrages besteht grundsätzlich keine Pflicht des Steuerberaters, die erteilte Auskunft gegenüber dem Mandanten zu berichtigen, wenn sich die Umstände zwischenzeitlich verändert haben. Anders stellt sich die Sachlage jedoch dar, wenn die Auskunft zum Zeitpunkt der Erteilung fehlerhaft war. Eine Benachrichtigungspflicht kann sich daneben ausnahmsweise aus § 242 BGB ergeben, wenn dem Mandanten erheblicher Schaden droht und die Benachrichtigung dem Steuerberater zumutbar ist.[289]

Mandant aufgrund des früheren Verhaltens des Steuerberaters auf die Vornahme der erforderlichen Handlungen durch diesen vertrauen konnte.

[283] BGH NJW 1994, S. 1472, 1473 (zu Rechtsanwälten).

[284] Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 284, 635ff. (zu Rechtsanwälten); krit. hierzu Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 451ff.; zur Frage der Zumutbarkeit der Selbstbelastung vgl. auch Stoecker, Die Verjährungsproblematik der vertraglichen Haftung des Rechtsanwaltes und des Steuerberaters, S. 148ff.

[285] So seit BGHZ 83, S. 17 neben Rechtsanwälten auch für Steuerberater.

[286] Aufgehoben durch Gesetz vom 9. Dezember 2004 (BGBl I S. 3214) mit Wirkung zum 15. Dezember 2004.

[287] Vgl. BGHZ 83, S. 17, 26.

[288] Vgl. unten § 11.

[289] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 348 m. w. N.

III. Sonstige Pflichten

Neben den bereits erläuterten Hauptleistungs- und Nebenpflichten treffen den Steuerberater weitere Pflichten. Diese beruhen auf anderem Rechtsgrund als dem Steuerberatungsvertrag selbst. Ein Verstoß gegen diese Pflichten kann allerdings unter bestimmten Umständen ebenfalls eine Haftpflicht aus dem Steuerberatungsvertrag auslösen.[290]

1. Handakten

§ 57 Abs. 1 StBerG verpflichtet den Steuerberater aufgrund der von ihm zu erwartenden gewissenhaften Berufsausübung dazu, im Rahmen der Mandatsbearbeitung eine Handakte zu führen. In diese Handakte gehören alle Aufzeichnungen und Schriftwechsel, Rechnungen und andere Buchungsunterlagen sowie die übrigen Schriftstücke.[291] Der Verstoß gegen diese Berufspflicht kann auch zu einer vertraglichen Haftung gegenüber dem Mandanten führen.[292]

Eine darüber hinausgehende Dokumentationspflicht bezüglich der erteilten Auskünfte und Beratungen trifft den Steuerberater nicht.[293] Eine Dokumentation der beratenden Tätigkeit empfiehlt sich für den Steuerberater freilich bereits wegen der ihn treffenden Beweislast in Haftpflicht- und Gebührensachen.[294]

2. Herausgabepflicht

Aus der Eigenschaft des Steuerberatungsvertrages als Geschäftsbesorgungsvertrag ergibt sich gem. § 675 Abs. 1 i. V. m. § 667 BGB eine Herausgabepflicht des Steuerberaters. Sie bezieht sich insbesondere auf die Handakten des Steuerbera-

---

[290] Krit. hierzu Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 121, der aus einem Verstoß gegen Berufsregeln des StBerG grundsätzlich keine Haftung gegenüber dem Mandanten herleiten will. Lediglich das Gebot der Verschwiegenheit soll eine Rolle für die Haftung aus dem Steuerberatungsvertrag spielen. Vgl. zur Bedeutung von Berufspflichten für die vertragliche Haftung ausführlich Kaufmann, Die Berufshaftpflichtversicherung des Steuerberaters, S. 29ff.

[291] Gehre/v. Borstel, StBerG, § 66 RdNr. 3f. m. w. N.

[292] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 234.

[293] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 336.

[294] So auch der Hinweis der Bundessteuerberaterkammer Düsseldorf, StB 1993, S. 108; Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 174 (zu Rechtsanwälten).

ters,[295] aber auch auf Provisionszahlungen, die den Interessen des Mandanten zuwider laufen[296].

3. Verschwiegenheit

Der Steuerberater ist gem. § 57 Abs. 1 StBerG zur Verschwiegenheit verpflichtet. Die Verletzung dieser Berufspflicht unterliegt der Strafsanktion des § 203 StGB. Sie kann aber auch Bedeutung für eine vertragliche Haftung des Steuerberaters erlangen.[297] Die Verschwiegenheit hat als Schutzpflicht gegenüber dem Mandanten damit auch eine zivilrechtliche Dimension und wird regelmäßig als Nebenpflicht in den Steuerberatungsvertrag miteinbezogen.[298]

C. Kritik

I. Kasuistische Rechtsprechung

Die vorangegangene Darstellung des Pflichtenprogramms eines Steuerberaters ist gekennzeichnet durch eine starke Prägung durch die Rechtsprechung. Da die Rechtsprechung zu sehr darauf ausgerichtet ist, dem Einzelfall gerecht zu werden,[299] erschließt sich aus der vorangegangenen Darstellung nicht ohne weiteres ein allgemein gültiges Gesamtbild der Pflichten des Steuerberaters.

Erst durch einen Überblick über mehrere Entscheidungen kann abgeleitet werden, welche Grundsätze für das Gericht den Ausschlag für eine bestimmte Entscheidung gegeben haben. Die Entwicklung allgemein gültiger Grundsätze ist im Folgenden den Prozessen der Rechtsdogmatik vorbehalten, die idealiter ihrerseits auf die Rechtsprechung einwirken.[300]

Eine unbesehene Anwendung der entwickelten Pflichten ohne Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalls ginge fehl. Vor der Heranziehung einzelner Entscheidungen und der Herleitung bestimmter Pflichten daraus sowie vor an Einzelentscheidungen leichtfertig geübter Kritik muss daher gewarnt werden.

---

[295] Gehre/v. Borstel, StBerG, § 66 RdNr. 10.

[296] Vgl. Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 75 m. w. N.

[297] So bereits oben § 5 B. II.

[298] Vgl. Kaufmann, Die Berufshaftpflichtversicherung des Steuerberaters, S. 29ff.

[299] Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 235.

[300] Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 235.

II. Einzelne Handlungsgrundsätze

Im Laufe der Jahre hat sich die Rechtsprechung und Lehre in manchen Bereichen verfestigt und zur Entwicklung allgemeiner Grundsätze geführt. Diese Grundsätze werden nunmehr stets herangezogen, um den Einzelfall daran zu messen. Ob und inwieweit diese Grundsätze hierfür ein taugliches Instrument sind, wird im Folgenden an zwei Beispielen untersucht.

1. Gebot des „sichereren" oder „sichersten Wegs"

Das Gebot des „sichereren" oder „sichersten Wegs" wird nicht nur für Steuerberater,[301] sondern auch für andere freie oder rechtsberatende Berufe[302] als Handlungsgrundsatz postuliert. Im weiteren Verlauf wurde in der Rechtsprechung aus dem „sichereren Weg" die Forderung nach dem Beschreiten des „sichersten Wegs". Der BGH bezeichnet diese Anforderung mittlerweile als ständige Rechtsprechung.[303]

Der wesentliche Inhalt dieser Sorgfaltspflicht ist, dass der Steuerberater, wenn sich mehrere Handlungsmöglichkeiten zur Erreichung der Ziele des Mandanten anbieten, diejenige Möglichkeit für seine Tätigkeit wählt, die mehr Erfolg verspricht bzw. mit den geringsten Risiken[304] für den Mandanten verbunden ist. „Der sicherste Weg" kann aber auch bedeuten, dass der Steuerberater alles erdenkliche unternehmen muss, um das Ziel seines Mandanten auf dem einzig möglichen Weg mit Sicherheit zu erreichen.[305] Die Frage, ob in der durch den Steuerberater geleisteten Tätigkeit eine Pflichtverletzung (hier also die Verletzung des Gebots des sichersten

---

[301] Hirte, Berufshaftung, S. 45.

[302] Z. B. bereits RGZ 151, S. 259, 264 („der sicherere Weg") (zu Rechtsanwälten); RGZ 148, S. 321, 325 („der sichere Weg", zu Notaren); Uhlenbruck/Laufs, in: Laufs/Uhlenbruck, Handbuch des Arztrechts, § 44, RdNr. 8 (zu Ärzten).

[303] Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 160 m. w. N. gibt einen Überblick über die stetige Verschärfung dieser Sorgfaltspflicht bei Rechtsanwälten durch die Rechtsprechung. Besonders kritisch hebt er hervor, dass die Rechtsprechung für diese Verschärfung keine Begründung anführt. Krit. auch Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 174.

[304] BGH NJW 1974, S. 1865, 1866; BGH NJW 1977, S. 2073, 2074 m. w. N. (jeweils zu Rechtsanwälten).

[305] Vgl. die anschaulichen Beispiele zu diesem Verständnis bei Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 160 (zu Rechtsanwälten). Nach BGH DStRE 2007, S. 992, 993, muss der Steuerberater dem Mandanten aufgrund des Gebots des sichersten Weges zu einer verbindlichen Auskunft raten, wenn „die Rechtslage nach Ausschöpfung der eigenen Erkenntnismöglichkeiten ungeklärt und die Angelegenheit von schwerwiegender Bedeutung für die Entscheidung des Mandanten ist".

Wegs) erblickt werden kann, wird aus der ex-ante-Sicht geklärt. Dies entspricht der Perspektive, mit welcher der Steuerberater das Mandat bearbeiten und sich für einen bestimmten Weg entscheiden muss.[306]

a) Der „sicherste Weg“

Die Formulierung „der sicherste Weg“ wirft indes Probleme auf. Mit dem Superlativ wird ein Maßstab für die Tätigkeit des Steuerberaters eingefordert, der mangels Präzisierungen droht, nur von einem „Supermann“[307] erfüllt werden zu können. In der Praxis wird der Steuerberater diesen Anforderungen häufig nicht gerecht werden können. Dies liegt aber nicht so sehr an den individuellen Fähigkeiten des Steuerberaters, sondern an der von ihm bearbeiteten Materie. Kennzeichnend für die Tätigkeit des Steuerberaters ist i. d. R. ein Sachverhalt, der seine Wurzeln im Zivilrecht hat und Auswirkungen auf das Steuerrecht zeitigt. Durch dieses Nebeneinander der in sich nicht zwangsläufig konsistenten Rechtsbereiche kommt es zu Wertungswidersprüchen. Ist eine bestimmte Methode der sicherste Weg aus steuerlicher Sicht,[308] so ist er dies nicht zwingend auch bei zivilrechtlicher Betrachtung.[309] Auch bei erforderlichen Prognoseentscheidungen des Steuerberaters oder Entscheidungen, die vom Verhalten einer anderen Person abhängen, ist „der sicherste Weg“ schlicht nicht feststellbar.[310] Für die Feststellung „des sichersten Wegs“ im Rahmen eines Haftpflichtprozesses gegen den Steuerberater droht außerdem die Perspektive von der gebotenen ex-ante-Sicht zu einer ex-post-Sicht zu verrutschen;[311] denn im nachhinein kann der sicherste Weg am leichtesten herausgefunden werden. Aus dieser Sicht heraus erscheint es sinnvoller und angemessener, vom Steuerberater die Wahl „des sichereren Wegs“ zu erwarten.

Die Rechtsprechung hat keine Anhaltspunkte für eine Entscheidung über „den sichersten Weg“ entwickelt oder dargelegt, an welchen Maßstäben eine solche Entscheidung zu messen ist. Die vom Steuerberater zu erfüllende Sorgfaltspflicht bleibt

---

[306] Zugehör, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 569 m. w. N. (zu Rechtsanwälten).

[307] Vgl. hierzu Fahrendorf, in: Rinsche/Fahrendorf/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, RdNr. 401 m. w. N. zu den allgemein als überzogen empfundenen Anforderungen der Rechtsprechung an die Sorgfaltspflichten der Rechtsanwälte.

[308] Skeptisch, ob das Gebot des „sichersten Wegs“ Zweckmäßgkeitserwägungen ausschließt Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 164f. (zu Rechtsanwälten).

[309] Vgl. dazu Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 175.

[310] So auch Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 165 (zu Rechtsanwälten).

[311] Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 167 (zu Rechtsanwälten).

damit letztlich unklar, da der Superlativ zu pauschal und unerfüllbar scheint. Die an dieser Rechtsprechung geübte Kritik[312] kann daher nur als zwangsläufig erscheinen.

Mittlerweile ist der Bundesgerichtshof in einigen Entscheidungen vom Gebot „des sichersten Wegs“ abgerückt und verlangt die Beschreitung des „relativ sichersten Wegs“.[313] Er ist damit zwar nicht zum ursprünglichen Gebot „des sichereren Wegs“ zurückgekehrt. Offensichtlich bestehen seitens des zuständigen Senats aber mittlerweile Zweifel an der Forderung nach „dem sichersten Weg“ in der bisherigen, absoluten Form. Eine Entscheidung aus Überzeugung kann jedenfalls darin nicht gesehen werden, da es sich nur um einzelne Entscheidungen handelt und das Gebot „des sichersten Wegs“ noch immer[314] Anwendung findet.

b) Der „sicherere Weg“

Dieser Formulierung kann man entnehmen, dass es sich hierbei um ein Gebot zur abgewogenen Auswahl handelt. Der Steuerberater hat regelmäßig mehrere unterschiedliche Handlungsmöglichkeiten zur Verfügung, zwischen denen er entscheiden kann oder muss. Bei der Frage nach dem sichereren Weg geht es also um die Frage, bei welcher Vorgehensweise die Zweckerreichung am wahrscheinlichsten und mit dem geringsten Risiko verbunden ist. Aber selbst diese Entscheidung kann für den Steuerberater mit Problemen verbunden sein.

Bei der Bearbeitung eines Mandats wird der Steuerberater zum Beispiel immer wieder zur Anwendung eines Steuergesetzes kommen, deren Verfassungsmäßigkeit er oder auch Stimmen in der Literatur bezweifeln. Befolgt er die gesetzliche Regelung für seinen Mandanten trotz seiner Überzeugung, führt dies bei diesem zu einer höheren Steuerschuld. Wendet er das Gesetz dagegen wegen der vermuteten Verfassungswidrigkeit nicht an, hat sein Mandant eventuell eine niedrigere Steuerschuld zu tragen. Betrachtet man nur die Steuerschuld des Mandanten, erscheint es geboten, das mutmaßlich verfassungswidrige Gesetz nicht zu beachten. Allerdings ist die mögliche Festsetzung einer niedrigeren Steuerschuld mit dem Aufwand und den allgemeinen Risiken einer finanzgerichtlichen Streitigkeit bzw. sogar einer Verfassungsbeschwerde verbunden. Der sicherere Weg besteht damit

---

[312] Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 174ff.; Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 167 (zu Rechtsanwälten); Fahrendorf, in: Rinsche/Fahrendorf/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, RdNr. 401 (zu Rechtsanwälten).

[313] BGH WM 1993, S. 510, 511 m. w. N.; S. 1677, 1678; NJW 1991, S. 2079, 2080 (zur Anwaltshaftung).

[314] Jüngst BGH NJW-RR 2004, S. 1210.

also darin, das Risiko des Mandanten zu reduzieren und das fragliche Gesetz – trotz der verfassungsrechtlichen Bedenken – anzuwenden, auch wenn daraus für den Mandanten eine höhere Steuerlast resultiert.[315] In der Konsequenz befolgt der Steuerberater dann aber seine Pflicht, für den Mandanten den günstigsten Lösungsweg einzuschlagen, nicht.

Dem Steuerberater verbleibt damit zur Vermeidung einer Pflichtverletzung nur, den Mandanten über die Vor- und Nachteile der unterschiedlichen Wege zu beraten und seine Entscheidung zu erbitten.[316] Führt das Gebot des „sichereren Wegs“ dazu, dass der Steuerberater den Mandanten über die Vor- und Nachteile der einzelnen Handlungsmöglichkeiten belehren muss, aber selbst keine Entscheidung trifft, hat das Gebot keinen selbständigen Sinngehalt. Denn die Beratung über sämtliche Vor- und Nachteile einer bestimmten Vorgehensweise ist bereits Gegenstand der Beratungspflicht.[317]

Darüber hinaus führt das Gebot zu einem Verhalten, das dem Berufsbild des Steuerberaters als Bevollmächtigten seines Mandanten widerspricht. In dem Moment, in dem der Steuerberater für anstehende Entscheidungen auf seinen Mandanten mit einer umfassenden Belehrung zugeht und diesem die Entscheidung überlässt, sichert er sich einerseits zwar maximal gegen Haftungsrisiken ab. Andererseits gibt er aber seine Rolle als Handlungsbevollmächtigter, der fremde Geschäfte selbständig besorgt, auf.

Ob die in der Rechtsprechung zum Gebot des „sichereren Wegs“ liegende Konsequenz von den Beteiligten gewünscht und rechtspolitische wünschenswert ist, muss bezweifelt werden.

2. Pflicht zur umfassenden Beratung

a) Der Umfang der Beratungspflicht

Den Steuerberater trifft im Rahmen des ihm erteilten Mandats die Pflicht, den Mandanten umfassend zu belehren und zu beraten. Dabei muss er ungefragt auf die steuerlich relevanten Einzelheiten eingehen und die entsprechenden Risiken und Folgen darlegen und erörtern.[318] Der genaue Umfang der Belehrungspflichten wird dabei vom Umfang des einzelnen Mandats bestimmt. Zu unterscheiden sind in die-

---

[315] Vgl. auch ein ähnliches Beispiel bei Maier, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters gegenüber seinem Auftraggeber, S. 33f. für den Fall einer mutmaßlich fehlerhaften Verwaltungsrichtlinie.

[316] Vgl. bereits o.0; so im Ergebnis auch BGH NJW-RR 2004, S. 1210.

[317] Vgl. oben 0.

[318] BGH NJW-RR 2004, S. 1210.

sem Zusammenhang das beschränkte und das unbeschränkte (oder umfassende) Mandat.[319] Bei einem unbeschränkten Mandat schuldet der Steuerberater die umfassende Beratung in der gesamten Angelegenheit. Dagegen sind die Beratungspflichten im Rahmen eines beschränkten Mandats auf einzelne Aspekte einer Angelegenheit (z. B. Buchführung) begrenzt.[320]

b) Einzelfälle

In Anlehnung an die oben erläuterte Unterscheidung zwischen beschränktem und unbeschränktem Mandat ist der Umfang der Beratungspflicht zu bestimmen. Besteht ein auf die Buchführung beschränktes Mandat, so erscheint es nachvollziehbar, dass der Steuerberater im Rahmen dieses Mandats zu keiner Beratung hinsichtlich steuerlicher Aspekte verpflichtet ist, die außerhalb dieses Tätigkeitsfeldes liegen. Es wäre z. B. nicht einzusehen, wenn der Steuerberater, obwohl er nur zur Buchführung mandatiert wurde, den Mandanten darauf aufmerksam machen müsste, wie die Höhe seiner Steuerlast verringert werden könnte. Eine Ausnahme muss hier natürlich insoweit gelten, als eine abweichende, rechtlich mögliche Veränderung der Abschreibungen zu einem solchen Ergebnis führt.[321] Eine Beratung über Gestaltungsmöglichkeiten zur zukünftigen Minimierung der Steuerlast entzieht sich dabei aber letztlich schon aus zeitlichen Gründen dem erteilten Mandat. Schließlich umfasst ein Mandat zur Buchführung nur die Vornahme der gebotenen Buchungen im gegenwärtigen Rechnungslegungszeitraum.

Etwas anderes gilt jedoch für die Fälle des unbeschränkten Mandats. Ein solches Mandat erfasst sämtliche steuerlichen Angelegenheiten des Mandanten. Damit geht einher, dass der Steuerberater den Mandanten auf alle möglichen steuerlichen Auswirkungen bzw. Gestaltungsmöglichkeiten aufmerksam machen muss. Freilich führt dieses Verständnis zu Konsequenzen, die auf den ersten Blick befremden.

Unabhängig vom Vorliegen eines beschränkten oder unbeschränkten Mandats hat das OLG Düsseldorf[322] entschieden, der Steuerberater müsse seinen Mandanten darauf hinweisen, dass im Falle der Gewinnausschüttung einer GmbH auch Auswirkungen auf die Kirchensteuerlast zu erwarten sind, die durch einen Kirchenaus-

---

[319] Diese Unterscheidung ist nicht zu verwechseln mit der Unterscheidung zwischen Einzelmandat und Dauermandat. Auch ein Dauermandat kann auf bestimmte Umfänge beschränkt, also ein beschränktes Mandat, sein. Zum Dauermandat s. oben § 4 C. V. 1.

[320] Vgl. Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 35ff. m. w. N.

[321] Zu denken ist hier z. B. an einen Wechsel von der linearen zur progressiven Abschreibung, um so den im Rechnungslegungsjahr erzielten Gewinn durch höhere Abschreibungen zu schmälern.

[322] OLG Düsseldorf DStR 2003 Beihefter zu Heft 27, S. 27f.

tritt zu vermeiden wären. Im vorliegenden Fall hat der Steuerberater den Mandanten lediglich dahingehend beraten, dass die Gewinnausschüttung kaum Auswirkungen auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer zeitigt.

Auf den ersten Blick scheint die Beratungspflicht des Steuerberaters unangemessen weit gefasst; entzieht sich doch die Entscheidung des Mandanten, aus der Kirche auszutreten und so Steuern zu vermeiden, aufgrund ihres Charakters als höchstpersönliche Gewissensentscheidung dem Wirkungsbereich des Beraters.[323] Diese Grenze wird durch die Entscheidung des OLG Düsseldorf indes nicht überschritten. Anknüpfungspunkt für die Haftung des Steuerberaters war vielmehr seine vertragliche Pflicht, den Auftraggeber umfassend zu beraten, so dass dieser vollständig informiert ist und eine eigene Entscheidung über den Vorgang in Kenntnis aller steuerlichen Belange treffen könne.[324]

Haftungsauslösend war hier also nicht der nicht erteilte Rat, durch den Kirchenaustritt die Steuerlast für die geplante Gewinnausschüttung zu verringern, sondern eine lückenhafte Beratung hinsichtlich der zu erwartenden Steuerbelastung.[325]

Mit anderen Worten kann aus dieser Einzelentscheidung, wie bereits oben allgemein ausgeführt,[326] nicht auf eine Verpflichtung des Steuerberaters geschlossen werden, prinzipiell auf die Möglichkeit der Steuerersparnis durch Kirchenaustritt hinzuweisen.[327]

Auch hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzung des Schadens ist nicht zwingend darauf abzustellen, ob der Mandant zur Senkung der Steuerlast tatsächlich aus der Kirche ausgetreten wäre. Falls diese Bereitschaft nicht festgestellt werden kann, fehlte es an der Kausalität der Verletzung der Beratungspflicht für den Schadenseintritt. Stattdessen muss auch gefragt werden, ob der Mandant die Gewinn-

---

[323] So hatte im vorliegenden Fall auch der in Anspruch genommene Steuerberater argumentiert.

[324] Vgl. dazu im Einzelnen0.

[325] OLG Düsseldorf, DStR 2003 Beihefter zu Heft 27, S. 28 = NJW-RR 2003, S. 1071; bestätigt durch OLG Düsseldorf (v. 18. März 2005, Az. I-23 U 201/04), veröffentlicht in der Rechtsprechungsdatenbank unter http://www.justiz.nrw.de (28. Oktober 2007); so jetzt auch BGH DStR 2006, S. 2278 m. Anm. Meixner/Schröder, wobei der Beweis des ersten Anscheins für einen Kirchenaustritt abgelehnt wird.

[326] S. § 5 C. I.

[327] OLG Düsseldorf DStR 2003 Beihefter zu Heft 27, S. 28.

ausschüttung überhaupt vorgenommen hätte, wenn er die tatsächlich entstehende Steuerlast einschließlich der Kirchensteuer gekannt hätte.[328]

3. Fazit

Das Gebot des „relativ sichereren Wegs“ konsequent zu Ende gedacht verlangt vom Steuerberater, den Mandanten über alle offen stehenden Verfahrensweisen sowie deren Vor- und Nachteile zu beraten. Dies ist aus haftungsrechtlicher Sicht, wie gesehen, der „sicherste Weg“ für den Steuerberater. Korrespondierend dazu besteht die Pflicht des Steuerberaters, den Mandanten umfassend über die verschiedenen Wege, deren Chancen und Risiken aufzuklären, damit dieser eine eigenständige Entscheidung treffen kann.

Stellt man diese Anforderungen an den Steuerberater einander gegenüber, so fällt auf, dass zumindest in Fällen der Beratung über steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten das Gebot des „relativ sichereren Wegs“ und die allgemeine Beratungspflicht weitestgehend deckungsgleich sind. Daneben stellt das Gebot des „sichereren Wegs“ letztlich eine Beschönigung für die Aushöhlung der beruflichen Stellung des Steuerberaters dar.[329]

Für eine transparentere Beschreibung der vertraglichen Pflichten des Steuerberaters kann daher auf das Gebot des „sichereren Wegs“ zumindest im Zusammenhang mit Beratungen verzichtet werden, da mit der Pflicht zur umfassenden Beratung ein Äquivalent besteht, das den Kern der Pflichten des Steuerberaters wesentlich treffender formuliert.

---

[328] Deutlich diesbzgl. OLG Düsseldorf DStR 2003 Beihefter zu Heft 27, S. 28; unklar dagegen OLG Düsseldorf (v. 18. März 2005, Az. I-23 U 201/04), veröffentlicht in der Rechtsprechungsdatenbank unter http://www.justiz.nrw.de (28. Oktober 2007).

[329] Vgl. o. § 5 C. II. 1. b).

§ 6 VERTRAGLICHE HAFTUNG

A. Die einzelnen Tatbestände vertraglicher Haftung

I. Bestandsaufnahme

1. Die Haftungsgrundlagen vor der Schuldrechtsmodernisierung

Die Rechtslage vor der Schuldrechtsmodernisierung war geprägt von einer inhomogenen und unvollständigen Regelung der vertraglichen Haftung. Ausgangspunkt waren die sog. Leistungsstörungen, durch deren Vorliegen das ursprüngliche Schuldverhältnis nach der Gesetzessystematik inhaltlich verändert oder zumindest durch eine Schadenersatzpflicht ergänzt wurde.[330] Im Gesetz ausdrücklich geregelt waren die Unmöglichkeit (§§ 275, 280, 324f. BGB a. F.), die Leistungsverzögerung als Verzug des Schuldners (§§ 284ff. BGB a. F.) und des Gläubigers (§§ 293ff. BGB a. F.) sowie die Mängelhaftung, die für einzelne Vertragstypen gesondert geregelt war (z. B. §§ 459ff. BGB a. F. für Mängel beim Kaufvertrag). Als zentraler Begriff wurde dem System der Leistungsstörung die Unmöglichkeit zugrunde gelegt, obwohl die Unmöglichkeit in der Praxis allein rein zahlenmäßig eine untergeordnete Rolle spielt.[331] Eine einheitliche Haftungsnorm für Leistungsstörungen bestand nicht.

Darüber hinaus war ein wesentlicher Teil der Leistungsstörungen im Gesetz gar nicht geregelt. Diese Lücke betraf zum einen die Schlechtleistung im Rahmen einzelner Vertragstypen, für die kein gesondertes Gewährleistungsrecht geschaffen wurde, wie z. B. beim Dienstvertrag. Zum anderen umfasste die Lücke aber auch die sog. Mangelfolgeschäden, die dadurch verursacht wurden, dass die vom Leistungsschuldner mangelhaft erbrachte Leistung vom Leistungsempfänger verwendet wurde und aufgrund ihrer Mangelhaftigkeit dem Gläubiger ein Schaden außerhalb des Leistungsgegenstands entstand.[332] Im Zusammenhang mit der Steuerberaterhaftung ist als Beispiel an eine fehlerhaft erstellte Bilanz zu denken, die vom Gläubiger verwendet wird und in der Folge zu einem Vermögensschaden des Mandan-

---

[330] Heinrichs, in: Palandt[61], vor § 275 RdNr. 2.

[331] Heinrichs, in: Palandt[61], vor § 275 RdNr. 3; Krit. zur bisherigen Bedeutung der Unmöglichkeit als Zentralbegriff der Leistungsstörung U. Huber, in: Zivilrechtswissenschaft und Schuldrechtsreform, S. 50f. m. w. N.

[332] Heinrichs, in: Palandt[61], § 276 RdNr. 109ff.

ten führt.[333] Ebenfalls nicht gesetzlich geregelt war die Verletzung einer leistungsbezogenen oder sonstigen vertraglichen Nebenpflicht (z. B. Leistungstreuepflichten, Schutzpflichten, Aufklärungspflichten etc.).[334]

Relativ bald nach dem Inkrafttreten des Bürgerlichen Gesetzbuches zum 1. Januar 1900 wurden die Lücken des Systems der Leistungsstörungen offenbar.[335] Durch richterliche Rechtsfortbildung wurde das Leistungsstörungsrecht in Analogie zu den Vorschriften §§ 280, 286, 325, 326 BGB a. F. um die sog. positive Vertragsverletzung (pVV)[336] ergänzt und damit die Lücken geschlossen. Da dieses Rechtsinstitut über Jahrzehnte hinweg von Rechtsprechung und Lehre weitestgehend anerkannt war, hatte es gewohnheitsrechtlichen Stellenwert.[337] Die Rechtsfolge sah für den Geschädigten Schadenersatz vor, ohne dass der Erfüllungsanspruch dadurch tangiert würde.[338]

Eine vergleichbare Lücke bestand auch für die Haftung für Verschulden beim Vertragsschluss (c.i.c.). Auch diese Lücke wurde durch richterliche Rechtsfortbildung geschlossen.[339]

2. Die Haftungsgrundlagen nach der Schuldrechtsmodernisierung

Mit der Einführung des § 280 BGB durch die Schuldrechtsmodernisierung zum 1. Januar 2002 wurde eine zentrale Anspruchsgrundlage für sämtliche Schadenersatzansprüche aus Vertrag geschaffen.[340] Die ursprüngliche Differenzierung zwischen Verzug, Unmöglichkeit, Schlechtleistung und Verletzung einer vertraglichen

---

[333] Vgl. Abschlussbericht der Kommission zur Überarbeitung des Schuldrechts, § 280 BGB-KE S. 128.

[334] Vgl. im Einzelnen Heinrichs, in: Palandt[61], § 276 RdNr. 112ff.

[335] Staub, Die positiven Vertragsverletzungen, S. 1ff. Krit. zur Frage, ob die pVV tatsächlich nicht im ursprünglichen Bürgerlichen Gesetzbuch geregelt ist, U. Huber, in: Zivilrechtswissenschaft und Schuldrechtsreform, S. 35 m. w. N.; a. A. Heinrichs, in: Palandt[61], § 276 RdNr. 105.

[336] Auch die Bezeichnung positive Forderungsverletzung (pFV) war gebräuchlich. Allgemein zur wenig treffenden Namensgebung vgl. Heinrichs, in: Palandt[61], § 276 RdNr. 104 a. E. bzw. Karg, Anwaltsvertragshaftung, S. 98 m. w. N.

[337] Abschlussbericht der Kommission zur Überarbeitung des Schuldrechts, § 280 BGB-KE, S. 128f.

[338] Heinrichs, in: Palandt[61], § 276 RdNr. 123.

[339] Hierzu ausführlich § 3.

[340] § 311a Abs. 2 BGB ist zwar ebenfalls eine selbständige Anspruchsgrundlage für Schadenersatz. Sie knüpft ihre Rechtsfolge jedoch an eine Pflichtverletzung, die bei Vertragsschluss begangen wurde. § 280 BGB knüpft dagegen an ein bereits bestehendes Schuldverhältnis an. (Heinrichs, in: Palandt, § 311a RdNr. 6).

Nebenpflicht fand mit der Reform zumindest in Hinblick auf die Anspruchsgrundlage für Schadenersatz ein Ende. Das Gesetz sieht aber in den §§ 281 bis 283 und 286 BGB für einzelne Fälle der Leistungsstörung weitere Voraussetzungen vor. Diese Voraussetzungen treten kumulativ zu denen des § 280 Abs. 1 BGB, wie sich aus den Verweisen in § 280 Abs. 2 BGB auf § 286 für den Fall der Verzögerung der Leistung und in § 280 Abs. 3 BGB auf die §§ 281 bis 283 BGB für die Fälle der Nicht- bzw. Schlechtleistung, der Verletzung einer vertraglichen Nebenpflicht sowie der Befreiung des Schuldners von der Leistungspflicht ergibt. Aufgrund dieser zusätzlichen Voraussetzungen bleibt die Differenzierung zwischen den einzelnen Leistungsstörungen bestehen. Der Fall der bisherigen pVV ist nunmehr unter der alleinigen Anwendung des § 280 BGB zu behandeln. Für die sog. Mangelfolgeschäden ist die Anwendung des § 280 BGB nicht ohne weiteres eröffnet. In Betracht kommt hierbei grundsätzlich auch eine Anwendung der §§ 280 Abs. 3, 281 BGB.[341] Eine genauere Darstellung folgt weiter unten.[342]

Trotz und gerade aufgrund dieser Bedeutung im neuen Schuldrecht kann der § 280 BGB als die Plattform des neuen Leistungsstörungsrechts gelten.[343] Der ihm zugrunde liegende Begriff der Pflichtverletzung ist somit der zentrale Begriff[344] des Leistungsstörungsrechts und bedarf der eingehenden Untersuchung.[345]

3. Motive des Gesetzgebers für die Schuldrechtsreform

Eingangs[346] wurden bereits allgemeine Feststellungen bzgl. der Motive des Gesetzgebers zur Schuldrechtsmodernisierung getroffen. Für die weiterführende Untersuchung des „modernisierten“ Leistungsstörungsrechts ist es jedoch erforderlich, die gesetzgeberischen Motive gerade in Hinblick auf diese Vorschriften zu beleuchten. Aufgrund seiner zentralen Bedeutung, die vom Gesetzgeber auch so beabsichtigt war,[347] steht dabei § 280 BGB im Mittelpunkt der Betrachtungen.

Die bisher aufgrund der unterschiedlichen Anspruchsgrundlagen bestehenden Unklarheiten hinsichtlich der Abgrenzung der einzelnen Tatbestände sollten durch die

---

[341] Vgl. Karg, Anwaltsvertragshaftung, S. 196f.; Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 141; Faust, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 137, S. 349ff.

[342] S. § 6 A. IV. 1.

[343] Dauner-Lieb, in: Anwaltskommentar, § 280 RdNr. 13.

[344] Unberath, in: Bamberger/Roth, § 280 RdNr. 11; Westermann, in: Erman, § 280 RdNr. 2.

[345] S. u. § 6 A. III. 2.

[346] Vgl. § 1.

[347] Vgl. die Begründung des Reformentwurfs in BT-Drucks. 14/6040, S. 135.

Schaffung eines einheitlichen Haftungstatbestands mit einem einheitlichen Leistungsstörungsbegriff, nämlich der Pflichtverletzung, beseitigt werden.[348]

Dabei sollte durch die Aufnahme der gesetzlich nicht geregelten Rechtsinstitute, vor allem der pVV und der c.i.c., in den Geltungsbereich des neuen § 280 BGB, die geltende Rechtslage inhaltlich nicht verändert werden. Sowohl die anerkannten Haftungsvoraussetzungen wie deren Rechtsfolgen sollten durch die Integration im Gesetz unberührt bleiben. Ziel des Gesetzgebers war lediglich die einheitliche Darstellung der Rechtslage im Gesetz.[349]

Darüber hinaus wurde durch die Schaffung eines einheitlich gestalteten Leistungsstörungsrechts den neueren internationalen Entwicklungen, insbesondere den Regelungen des UN-Kaufrechts, Rechnung getragen werden.[350]

II. Die Haftungsgrundlage § 280 BGB

Wie oben bereits gesehen, soll § 280 BGB als einheitliche Anspruchsgrundlage für die unterschiedlichsten Fälle der Leistungsstörung dienen. Nach der Vorstellung der Schöpfer der Schuldrechtsmodernisierung ist Grundfall des neuen § 280 BGB die bisherige pVV. Die übrigen Arten der Leistungsstörung wurden daran aufbauend mit zu § 280 Abs. 1 BGB hinzutretenden Voraussetzungen geregelt (vgl. § 280 Abs. 2 und 3 BGB).

Aufgrund der grundlegenden Bedeutung dieser Norm für das neue System der vertraglichen Schadenersatzhaftung drängt es sich auf, zunächst deren Umsetzung zu untersuchen. Dies erscheint aber auch schon deshalb angebracht, weil in der Praxis der Steuerberaterhaftung der größte Anteil der Haftungsfälle auf der Verletzung einer sonstigen vertraglichen Nebenpflicht beruht[351] und damit die frühere pVV bzw. der nunmehrige § 280 Abs. 1 BGB einschlägig war und ist.

---

[348] So bereits der Abschlussbericht der Kommission zur Überarbeitung des Schuldrechts, § 280 BGB-KE, S. 129; daran anschließend BT-Drucks. 14/6040, S. 135.

[349] BT-Drucks. 14/6040, S. 135f.

[350] BT-Drucks. 14/6040, S. 135; vorher bereits Abschlussbericht der Kommission zur Überarbeitung des Schuldrechts, S. 130; krit. zur vorschnellen Ziehung von Parallelen zu den einheitlichen Oberbegriffen der verschiedenen internationalen Entwürfe eines Einheitsrechts U. Huber, Die Pflichtverletzung als Grundtatbestand der Leistungsstörung im Diskussionsentwurf eines Schuldrechtsmodernisierungsgesetzes, ZIP 2000, S. 2273; Ernst, in: MüKo, § 280 RdNr. 19; a. A. Heinrichs, in: Palandt, § 280 RdNr. 2.

[351] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 80; anschaulich diesbezüglich auch Mahlstedt, Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung für Steuerberater, DSWR 2002, S. 218, 219 (Abb. 3), wonach über 75% der Haftungsfälle auf einer Schlechtleistung im Rahmen des Bera-

Zum besseren Verständnis des nun geltenden Rechts soll hier eine kurze Darstellung der wesentlichen Grundsätze im Rahmen der Haftung aus pVV dienen.

1. Der Regelungsgehalt der früheren pVV

Vor dem Inkrafttreten der Schuldrechtsmodernisierung war die Schlechtleistung bzw. Verletzung einer vertraglichen Nebenpflicht nicht im Gesetz geregelt. Die für diese Fälle von der Rechtsprechung entwickelte Rechtsfigur der pVV hatte in Anlehnung an die allgemein anerkannten Bestandteile der Haftungstatbestände die Voraussetzungen der Tatbestandsmäßigkeit, der Rechtswidrigkeit und des Verschuldens.

Der objektive Tatbestand war dann gegeben, wenn eine Schlechtleistung bzw. die Verletzung einer vertraglichen Nebenpflicht vorlag, die nicht durch eine bestehende gesetzliche Regelung erfasst[352] wurde. Die Rechtswidrigkeit der Verletzung der vertraglichen Pflicht wurde als durch diese indiziert angenommen, außer der Schuldner konnte einen Rechtfertigungsgrund geltend machen.[353] Die Ansicht, nach der objektive Pflichtverletzung und Rechtswidrigkeit gleichbedeutend sind, kann in dieser Allgemeinheit nicht gelten.[354] Bezüglich des Verschuldens galt der allgemeine Maßstab des § 276 BGB a. F.

Aufgrund der allgemeinen Grundsätze über die Beweislastverteilung musste der Gläubiger alle haftungsbegründenden Tatsachen, also auch das Verschulden des Schuldners, darlegen und beweisen. Allerdings wurde von einem überwiegenden Teil der Lehre und der Rechtsprechung angenommen, § 282 BGB a. F. sei auf die pVV analog anzuwenden, so dass der Schuldner sich bezüglich des Verschuldens entlasten musste.[355] Begründet wurde die analoge Anwendung des § 282 BGB a. F. damit, dass sich aus den §§ 282, 285 BGB a. F. ein entsprechender allgemeiner Rechtsgedanke ableiten ließe.[356] Erst später schränkte die Lehre diese Ansicht ein, wobei die dann herrschende Lehre die Beweislastverteilung nach der Art der

---

tungsvertrages beruhen. Freilich muss bei diesen Zahlen bedacht werden, dass diese auch Schlechtleistungen bzgl. eines (wenn auch selteneren) Werkvertrages umfassen, wofür nicht die Heranziehung der pVV nötig war; Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 190 (zu Rechtsanwälten).

[352] Da die pVV durch eine Analogie zu den §§ 280, 286, 320 und 326 BGB a. F. hergeleitet wurde, war eine Regelungslücke im Gesetz als Voraussetzung für den Analogieschluss nötig.

[353] Nach der herrschenden Lehre des Erfolgsunrechts, vgl. Karg, Anwaltsvertragshaftung, S. 116.

[354] Karg, Anwaltsvertragshaftung, S. 130.

[355] Heinrichs, in: Palandt[61], § 282 RdNr. 6f.

[356] Ernst, in: MüKo § 280 RdNr. 31; BT-Drucks. 14/6040, S. 136.

verletzten Pflicht vornahm. Danach war der Schuldner für das Verschulden bei Ausbleiben eines geschuldeten Erfolges beweisbelastet. Der Gläubiger war dagegen beweisbelastet, wenn er die schuldhafte Verletzung einer Verhaltenspflicht des Schuldners behauptete.[357] Der Bundesgerichtshof entwickelte in seiner Rechtsprechung die Beweislastumkehr der §§ 282, 285 BGB a. F. fort, indem er die Beweislast den Parteien nach Gefahren- und Verantwortungsbereichen zuwies, um so dem Umstand Rechnung zu tragen, dass der jeweiligen Partei die Beweislast über das Verschulden zuzumuten ist, in deren Sphäre das Verschulden zu verorten ist.[358] Dagegen wäre es unbillig einer Partei die Beweislast zuzuweisen, wenn das Verschulden in der Sphäre der anderen Partei liegt und daher eine Aufklärung des Sachverhalts nur dieser Partei möglich ist.

Rechtsfolge der Haftung aus pVV war die Pflicht des Schädigers, den durch seine Vertragsverletzung entstandenen Schaden zu ersetzen, soweit es sich nicht um Folgeschäden außerhalb des Schutzzwecks der verletzten vertraglichen Pflicht handelte.[359]

2. Der Regelungsgehalt des § 280 BGB in Grundzügen

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts vom 26. November 2001[360] wurde § 280 BGB wie folgt neu gefasst:

> (1) [1]Verletzt der Schuldner eine Pflicht aus dem Schuldverhältnis, so kann der Gläubiger Ersatz des hierdurch entstehenden Schadens verlangen. [2]Dies gilt nicht, wenn der Schuldner die Pflichtverletzung nicht zu vertreten hat.

Der Regelungsgehalt dieser Norm erschließt sich am besten, wenn zunächst eine Betrachtung der groben Züge ohne Rücksicht auf einzelne Detailprobleme vorgenommen wird.

Legt man den Wortlaut der Norm unvoreingenommen und in allgemeinen Zügen zugrunde, so löst die Verletzung einer Pflicht durch den Schuldner eine Schadener-

---

[357] Heinrichs, in: Palandt[61], § 282 RdNr. 7.

[358] Vgl. BGHZ 64, S. 46, 51.

[359] Heinrichs, in: Palandt[61], § 276 RdNr. 123.

[360] BGBl I 2001, S. 3138.

satzpflicht gegenüber dem Gläubiger aus, wenn dem Gläubiger hierdurch[361] ein Schaden entsteht.

Durch die Schaffung des Begriffs der Pflichtverletzung als Haftungsvoraussetzung ist eine Differenzierung zwischen Unmöglichkeit, Verzug oder Schlechterfüllung, wie sie im früher geltenden Recht erforderlich war, (zunächst)[362] entbehrlich. Grundsätzlich stellt nunmehr jedes Zurückbleiben des schuldnerischen Verhaltens hinter den im Schuldverhältnis vereinbarten Pflichten[363] eine Pflichtverletzung dar und löst dessen Schadenersatzhaftung aus.[364]

Eine Aussage darüber, ob die Pflichtverletzung nur eine Haftung auslöst, wenn diese Verletzung auch rechtswidrig war oder das Vorliegen der Pflichtverletzung per se ausreicht, trifft das Gesetz nicht. Streng genommen führt also *jede* Pflichtverletzung zu einer Schadenersatzhaftung des Schuldners. Freilich ist die Dreigliedrigkeit des Haftungsrechts mit Tatbestand, Rechtswidrigkeit und Schuld sowohl im Deliktsrechts als auch bei der vertraglichen Haftung allgemein anerkannt und vorausgesetzt.[365] Hinsichtlich der Rechtswidrigkeit ist auch bei anderen Haftungstatbeständen (z. B. § 823 BGB) grundsätzlich davon auszugehen, dass diese durch die Rechtsgutsverletzung indiziert wird. Eine Prüfung, ob die Rechtswidrigkeit gegeben ist, ist also auch dort nicht von vornherein erforderlich. Allerdings ist die Rechtswidrigkeit bei diesen Haftungstatbeständen ein selbständiges Tatbestandsmerkmal. Inwieweit § 280 BGB die Rechtswidrigkeit für die Haftungsfolge voraussetzt, ist dem Wortlaut nicht zu entnehmen. Mit der Rechtswidrigkeit hängt auch die Frage zusammen, ob dem Schuldner eine Rechtfertigungsmöglichkeit für seine Pflichtverletzung zur Verfügung steht.

Im Folgenden wird daher die Frage zu klären sein, ob der Gesetzgeber diese Lücke erkannte und bewusst in Kauf nahm[366] oder eine solche Lücke nach gesetzgeberi-

---

[361] Durch das Wort „hierdurch“ wird der erforderliche Kausalzusammenhang zwischen Pflichtverletzung und Schaden zum Ausdruck gebracht.

[362] Das Gesetz knüpft mit den §§ 281ff. BGB aber weitere Voraussetzungen an einen Schadenersatzanspruch des Gläubigers in Bezug auf die unterschiedlichen Pflichtverletzungen (Unmöglichkeit, Verzug etc.).

[363] Umfasst sind davon nicht nur die Leistungspflichten, sondern auch Neben- und Schutzpflichten.

[364] Dies entspricht auch der gesetzgeberischen Absicht zur Vereinfachung. Vgl. BT-Drucks. 14/6040, S. 134.

[365] Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 196 (zu Rechtsanwälten).

[366] Klarstellend sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass die Haftungsvoraussetzung der Rechtswidrigkeit aufgrund der allgemein anerkannten Dreigliedrigkeit des Haftungstatbestandes nicht zwingend im Gesetz geregelt werden muss. Andererseits mutet es eigenartig an, wenn der

schem Verständnis gar nicht vorliegt, da die Rechtswidrigkeit Teil des neuen Tatbestandsmerkmals der Pflichtverletzung ist.

Ein Blick in § 280 Absatz 1 Satz 2 BGB zeigt, dass die übliche weitere Haftungsvoraussetzung des Verschuldens beim Schuldner nur dann nicht vorliegt und die Haftung des Schuldners für die Pflichtverletzung hindert, wenn sich dieser entlasten kann. Mit anderen Worten liegt dem § 280 BGB also das Konzept der Haftung für vermutetes Verschulden zugrunde, wonach grundsätzlich vom Verschulden des Schuldners auszugehen ist. Der Anspruchsteller muss das Verschulden des Schuldners daher nicht einmal behaupten.

In der Praxis führt diese Gestaltung dazu, dass der Anspruchsteller nur eine Pflichtverletzung des Schuldners samt kausalem Schaden behaupten muss, um seiner Darlegungs- und Beweislast Genüge zu leisten. Der Schuldner, welcher die Pflichtverletzung begangen haben soll, muss dann in Hinblick auf sein vermutetes Verschulden einen Entlastungsbeweis führen. Bezogen auf die Haftung eines Steuerberaters muss der Mandant zum Beispiel lediglich behaupten, er habe einen Vermögensschaden dadurch erlitten, dass ihn der Steuerberater nicht über die für den Antrag auf Vergütung von Vorsteuern geltende Antragsfrist aufgeklärt habe. Dem Steuerberater obliegt es dann, sich zu entlasten, indem er beweist, diese Pflichtverletzung und damit den Schaden des Mandanten nicht verschuldet zu haben.

Auch in Bezug auf das Verschulden stellt sich die Frage nach der Abgrenzung zum Tatbestandsmerkmal der Pflichtverletzung sowie nach dem Verhältnis zur Rechtswidrigkeit.

Gesetzgeber sich zum Ziel setzt, die bisher gewohnheitsrechtlich anerkannte pVV im Gesetz zu verankern, und dies dann nur partiell (die Rechtswidrigkeit war festes Tatbestandsmerkmal der pVV) geschieht.

III. Die einzelnen Voraussetzungen der Haftung aus § 280 Abs. 1 BGB

1. Schuldverhältnis

Grundvoraussetzung für eine vertragliche Haftung ist auch im Rahmen des § 280 Abs. 1 BGB ein zwei Parteien verbindendes Schuldverhältnis. Aufgrund eines solchen Schuldverhältnisses kann eine Partei gegenüber der anderen zu einer Leistung oder einem Unterlassen verpflichtet sein (§ 241 Abs. 1 BGB). Diese vertraglichen Pflichten werden gemeinhin unterteilt in Hauptleistungspflichten, Nebenleistungspflichten und sonstige Nebenpflichten.[367] Auf den Inhalt des einzelnen Schuldverhältnisses kommt es für diese Unterteilung aufgrund der Vertragsfreiheit grundsätzlich nicht an.[368] Unerheblich ist, worauf dieses Schuldverhältnis begründet ist. In Betracht kommt daher sowohl ein vertragliches (z. B. Dienstvertrag gem. §§ 611ff. BGB) wie auch gesetzliches (z. B. GoA gem. §§ 677ff. BGB) Schuldverhältnis.

Gem. § 241 Abs. 2 BGB kann auch ein Schuldverhältnis ohne primäre Leistungspflichten vorliegen. Zu denken ist dabei vor allem an die Fälle eines nichtigen Vertrages, der dennoch Sorgfaltspflichten auslöst, oder des Vertrages mit Schutzwirkung zugunsten Dritter,[369] bei welchem der Schuldner gegenüber dem Dritten zwar nicht zur Leistung, aber zur Beachtung einer sonstigen Pflicht angehalten ist.[370]

Das Tatbestandsmerkmal „Schuldverhältnis“ umfasst schließlich auch das vorvertragliche Schuldverhältnis, das durch die Schuldrechtsmodernisierung ins Bürgerliche Gesetzbuch Eingang gefunden hat (§ 311 Abs. 2 BGB). Die Verletzung einer Pflicht aus einem solchen vorvertraglichen Schuldverhältnis kann also auch zu einem Schadenersatzanspruch aus § 280 BGB führen.[371]

Daneben schließt der Tatbestand des § 280 Abs. 1 BGB nach der Begründung des Gesetzentwurfs auch die sog. einseitigen Schuldverhältnisse (z. B. den Anspruch aus einem Vermächtnis) mit ein.[372] Selbst gesetzliche Schuldverhältnisse (z. B. An-

---

[367] Grüneberg/Sutschet, in: Bamberger/Roth, § 241 RdNr. 13ff.

[368] Zu den Einschränkungen im Einzelnen vgl. Heinrichs, in: Palandt, Einf. v. § 145 RdNr. 13ff.

[369] Die Haftung gegenüber Dritten wird in § 9 ausführlich behandelt.

[370] Faust, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 68.

[371] Zur Vermeidung von Wiederholungen wird in Hinblick auf das vorvertragliche Schuldverhältnis auf die Ausführungen unter § 3 verwiesen.

[372] BT-Drucks. 14/6040, S. 135.

sprüche aus der Geschäftsführung ohne Auftrag gem. §§ 677ff. BGB[373] bzw. die Beiordnung gem. § 65 StBerG[374]) werden vom Geltungsbereich des § 280 Abs. 1 BGB umfasst. Auf diese Weise wird diese Norm der ihr zugedachten zentralen Stellung im vertraglichen Haftungsrecht gerecht.

Nach dem oben Gesagten stellt auch ein wirksam geschlossener Steuerberatungsvertrag ein Schuldverhältnis im Sinne des § 280 Abs. 1 BGB dar. § 280 BGB ist daher auch Ausgangpunkt für die vertragliche Haftung des Steuerberaters.

2. Pflichtverletzung

Grundvoraussetzung für jede Haftung ist das Zurückbleiben der vom Schuldner erbrachten Leistung hinter der im Vertrag vereinbarten Leistung.[375] Maßstab hierfür ist der individuelle Vertragsinhalt. Wird einer Vertragspartei eine Pflicht zu einem bestimmten Verhalten oder zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges nicht durch den Vertrag auferlegt, so kann auch nicht von einer Pflichtverletzung dieser Partei gesprochen werden, wenn sie ein solches Verhalten nicht zeigt oder der Erfolg ausbleibt. Schließlich war ihr Verhalten vertragsgerecht. Ein Vertrag begründet aber meist wesentlich mehr Pflichten als nur die sog. Hauptleistungspflichten, also ein bestimmtes Tätigwerden oder die Herbeiführung eines Erfolges. (z. B. die Erstellung der Jahressteuererklärung gegen Bezahlung beim Steuerberatungsvertrag). Ein Großteil der von den Parteien zu beachtenden Pflichten sind sog. Nebenpflichten, die nicht ausdrücklicher Inhalt des Vertrages sind. Diese (Neben-) Pflichten werden von der Rechtsprechung unter Zugrundelegung der individuellen Vertragsverhältnisse bestimmt.[376] Hinsichtlich der hohen Anforderungen aus diesen Pflichten spielen auch die Erwartungen des Mandanten[377] (z. B. besonders hohe Erwartungen an einen Steuerberater aufgrund der Leistung von Diensten höherer Art) eine Rolle.

---

[373] Zur umstrittenen Frage der Anwendung der Regeln der Geschäftsführung ohne Auftrag bei nichtigem Steuerberatungsvertrag s. Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 351 (zur Anwaltshaftung).

[374] S. Gehre/v. Borstel, Steuerberatungsgesetz, § 65 RdNr. 3. Eine Erleichterung bei der vom Steuerberater anzuwendenden Sorgfalt ist mit der Beiordnung nicht verbunden (vgl. § 47 BOStB).

[375] Das Gesetz bezeichnet dieses Zurückbleiben seit der Schuldrechtmodernisierung als *Pflichtverletzung*. Zu diesem Begriff später unter § 6 A. III. 2. a).

[376] BGHZ 128, S. 358, 361; zu den Pflichten des Rechtsanwalts vgl. Zugehör, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 506ff.

[377] Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 385, stellen insofern auf „die Person der Parteien“ ab.

Mit anderen Worten ist ein Steuerberater eben nicht nur – je nach Mandat – dazu verpflichtet, eine Jahressteuererklärung zu erstellen, sondern auch im Übrigen die Interessen seines Mandanten zu wahren.[378]

Ebenso mannigfaltig wie die vertraglichen Pflichten sind die Formen der Verletzung dieser Pflichten durch den Schuldner. Einfachster Fall ist dabei wohl die sog. Nichterfüllung, wenn der Schuldner die von ihm geschuldete Leistung nicht erbringt. In diesem Zusammenhang spielt auch die Unmöglichkeit der Leistung eine Rolle. Denkbar ist aber auch die verspätete Leistungserbringung durch den Schuldner in Form des Verzugs. Eine weitere Fallgestaltung ist die Erbringung einer mangelhaften Leistung (auch Schlechtleistung oder Schlechterfüllung) oder die bereits oben erwähnte Verletzung einer sonstigen Nebenpflicht durch den Schuldner.

Insgesamt gibt es also sehr viele unterschiedliche Ausprägungen der Verletzung einer vertraglichen Pflicht, die auf Seiten der Haftungsnormen eine Gestaltung erfordern, die diesen einzelnen Erscheinungsformen in ihren Besonderheiten gerecht werden. Im bis zum 31. Dezember 2001 geltenden Schuldrecht wurde dies (teilweise) durch die Schaffung spezieller Tatbestände (z. B. §§ 275, 280, 323ff. BGB a. F.) versucht. Andere Tatbestände blieben dagegen – wie bereits erwähnt – ohne gesetzliche Regelung.

a) Der Begriff der Pflichtverletzung

Das Ziel des Gesetzgebers, für sämtliche Formen der Verletzung einer vertraglichen Pflicht einen einheitlichen Tatbestand zu schaffen, setzt zunächst voraus, einen Begriff für die Formulierung der Haftungsnorm zu prägen, der die unterschiedlichen Formen der Verletzung einer Vertragspflicht in sich vereint.

Huber[379] hatte in seinem Gutachten zur Reformierung des Schuldrechts den Vorschlag gemacht, den Begriff der *Nichterfüllung* zum zentralen Begriff des Leistungsstörungsrechts zu machen. Der Begriff sollte in Anlehnung an das UN-Kaufrecht („non-performance“) sämtliche Fälle der Leistungsstörung erfassen. Er stieß jedoch wegen befürchteter sprachlicher Unklarheiten in Bezug auf die bisherige Nomenklatur auf Ablehnung. Unter Nichterfüllung verstand man nämlich im bisherigen Schuldrecht das endgültige, dauerhafte Ausbleiben der geschuldeten Leistung. Da nach der von *Huber* vorgeschlagenen Begriffsdefinition aber auch die verzögerte Leistung und Schlechtleistung davon erfasst werden sollten, wurden von

---

[378] Vgl. auch die ausführliche Darstellung der einzelnen Vertragspflichten des Steuerberaters unter § 5.

[379] U. Huber, Leistungsstörungen, in: Vorschläge und Gutachten zur Überarbeitung des Schuldrechts, Band I, S. 699ff.

der Kommission zur Überarbeitung des Schuldrechts sprachliche Missverständnisse befürchtet.[380]

Diese Überlegungen machte sich die Schuldrechtskommission zu Eigen und übernahm für ihren Vorschlag den Begriff der Pflichtverletzung aus dem Vorschlag der Kommission zur Überarbeitung des Schuldrechts. Dieser Terminus soll in unmissverständlicher Weise sämtliche Arten der Leistungsstörung in sich vereinen.[381] Ob diese Ziele erreicht werden konnten, wird die folgende genauere Untersuchung zeigen.

b) Exkurs: Ursprung des Begriffs der Pflichtverletzung

Sowohl die Kommission zur Überarbeitung des Schuldrechts[382] als auch die spätere Schuldrechtskommission[383] und in der Folge weitere Autoren[384] schreiben die Prägung des Begriffs *Diederichsen*[385] zu. Dieser hat den Begriff aber an der angeführten Fundstelle nicht geprägt oder vorgeschlagen. Im Gegenteil stellt er sich dort auf den Standpunkt, dass ein einheitlicher Begriff für sämtliche Arten der Leistungsstörung – wie von der Schuldrechtskommission beabsichtigt – nicht möglich ist und kritisiert deshalb den Vorschlag der „Nichterfüllung".[386]

c) Inhalt der Pflichtverletzung

Die Schaffung eines zentralen Begriffs für sämtliche Störungstatbestände im Schuldrecht[387] sowie der Begriff der Pflichtverletzung[388] im Besonderen waren und sind[389] Gegenstand kritischer Beleuchtung in Bezug auf vielerlei Aspekte.

---

[380] Abschlussbericht der Kommission zur Überarbeitung des Schuldrechts, S. 130.

[381] BT-Drucks. 14/6040, S. 134

[382] Abschlussbericht der Kommission zur Überarbeitung des Schuldrechts, S. 130.

[383] BT-Drucks. 14/6040, S. 133.

[384] So z. B. Heinrichs, in: Palandt, § 280 RdNr. 3; Deutsch, Die Fahrlässigkeit im neuen Schuldrecht, AcP 202 (2002), S. 889, 896 (Fn. 21); Karg, Anwaltsvertragshaftung, S. 188.

[385] Diederichsen, Zur gesetzlichen Neuordnung des Schuldrechts, AcP 182 (1982), S. 101, 117ff.

[386] Vgl. hierzu Diederichsen, Zur gesetzlichen Neuordnung des Schuldrechts, AcP 182 (1982), S. 101, 117ff.; so auch Ernst, in: MüKo, § 280 RdNr. 10 (Fn. 14).

[387] Z. B. Diederichsen, Zur Neugestaltung des Schuldrechts, AcP 182 (1982), S. 101, 117ff.

[388] Z. B. U. Huber, Die Pflichtverletzung als Grundtatbestand der Leistungsstörung im Diskussionsentwurf, ZIP 2000, S. 2273, 2276ff.

[389] Vgl. Ernst, in: MüKo, § 280 RdNr. 9ff.

Legt man den oben beschriebenen[390] Regelungsgehalt des § 280 Abs. 1 BGB zugrunde, so wirft der Begriff der Pflichtverletzung einige Unklarheiten und Widersprüche auf.

aa) Die Pflicht als ausfüllungsbedürftiger Begriff

Mit Verletzung einer vertraglichen Pflicht löst der Schuldner grundsätzlich seine Haftung gem. § 280 Abs. 1 BGB aus. Der Umfang dieser Haftung ist zu allererst davon abhängig, welche Pflichten für den Schuldner formuliert werden. Die Pflichten des Steuerberaters im Rahmen eines Steuerberatungsvertrages wurden oben bereits ausführlich behandelt.[391] Zu nennen sind neben der Hauptleistungspflicht (Tätigwerden als solches oder Erfolgsherbeiführung) vor allem Neben-(leistungs-)pflichten, die ein bestimmtes Verhalten oder das Unterlassen eines bestimmten Verhaltens gebieten. Daneben kann auch unterschieden werden zwischen Pflichten, die einen objektiven oder einen subjektiven Anknüpfungspunkt haben.[392] Dabei knüpft der objektive Bezug an einen Erfolg[393] im Rahmen des Mandats an, wohingegen der subjektive Bezug auf die Person des Schuldners und deren Verhalten abstellt.

(1) Keine Differenzierung zwischen Erfolgs- und Verhaltensbezug

Der Begriff der Pflichtverletzung trifft keine Unterscheidung zwischen Pflichten, die im Bezug zu einem Erfolg oder zu einem bestimmten Verhalten stehen.[394] Deutlich wird dies bei folgendem Vergleich:

Im Falle eines Werkvertrages schuldet der Steuerberater die Herbeiführung eines vertragsgemäßen Erfolges. Tritt dieser Erfolg gar nicht oder verspätet ein,[395] sei es zum Beispiel auch aufgrund eines Umstandes, den der Steuerberater gar nicht beeinflussen kann (z. B. höhere Gewalt), liegt eine Pflichtverletzung im Sinne des § 280 Abs. 1 BGB vor.[396] Ist das Mandat dagegen als Dienstvertrag zu qualifizie-

---

[390] Vgl. § 6 A. II. 2.

[391] Vgl. § 5.

[392] Deutsch, Die Medizinhaftung nach dem neuen Schuldrecht und dem neuen Schadensrecht, JZ 2002, S. 588, 590.

[393] Erfolg meint hier nicht nur die Herbeiführung eines Erfolges im Sinne eines Werkvertrages.

[394] Ernst, in: MüKo, § 280 RdNr. 12.

[395] Dies gilt für Nichterfüllung und Verzug gleichermaßen, vgl. Spickhoff, Das System der Arzthaftung im reformierten Schuldrecht, NJW 2002, S. 2530, 2533.

[396] Vgl. auch Spickhoff, Das System der Arzthaftung im reformierten Schuldrecht, NJW 2002, S. 2530, 2533.

ren, kommt es für die Frage der Pflichtverletzung (auf den ersten Blick) auf das Verhalten des Steuerberaters an. Er schuldet ja nur ein Tätigwerden, also ein Verhalten. Bis zu diesem Punkt ist die fehlende Differenzierung weitgehend[397] unschädlich. Betrachtet man aber den Dienstvertrag genauer, so kann man auch dort einen Erfolgsbezug feststellen. Mit der Pflicht zur Beratung wird bei einem Steuerberatungsvertrag zum Beispiel auf die anschließende Fähigkeit des Mandanten abgezielt, eine Entscheidung in Kenntnis aller relevanter Möglichkeiten und Risiken zu treffen. Aus dieser Perspektive liegt also auch beim Dienstvertrag ein Erfolgsbezug vor. Da es aber bei einem Dienstvertrag nicht auf den Eintritt dieses Erfolges ankommt, der möglicherweise auch vom Zufall abhängt (s. o.), führt die Annahme einer Pflichtverletzung bei einem Werkvertrag zu einem höheren Haftungsrisiko als bei einem Dienstvertrag. Es muss zumindest bezweifelt werden, ob dies in der Absicht des Gesetzgebers lag.

Das gleiche gilt auch für die Neben-(leistungs-)pflichten. Greift man beispielsweise die Pflicht des Steuerberaters auf, den Mandanten vor Schaden zu bewahren[398], so wird deutlich, dass der Begriff der Pflichtverletzung nicht ohne weiteres klare Konturen hat. Der Eintritt eines Schadens allein spricht schon für das Vorliegen einer Verletzung der Pflicht, den Mandanten vor Schaden zu bewahren. Die Feststellung der Pflichtverletzung führt aufgrund der Struktur des § 280 Abs. 1 S. 1 BGB unmittelbar zur Haftung des Steuerberaters.[399] Dieser kann zwar den Beweis antreten, dass er diese Pflichtverletzung nicht zu vertreten hat. Die hinsichtlich des Vertretenmüssens durch § 280 Abs. 1 S. 2 BGB statuierte Beweislastumkehr wird im Folgenden noch Gegenstand einer eingehenden Betrachtung sein.

Unabhängig vom Verschulden des Steuerberaters kann eine Haftung bejaht oder verneint werden, je nachdem, welche Art der Pflichtverletzung in Rede steht. Das Haftungsrisiko des Schuldners hängt also davon ab, wie man die von ihm vorgeblich verletzte Pflicht formuliert. Bei erfolgsbezogen formulierten Vertragspflichten (wie im Beispiel) kommt es zu einer Ausdehnung der Haftung des Steuerbera-

---

[397] Eine Einschränkung muss für den Fall der Befreiung des Schuldners von seiner Leistungspflicht durch § 275 BGB aufgrund einer nachträglichen Unmöglichkeit gemacht werden. Hier muss bereits auf dieser Ebene hinterfragt werden, ob die Pflichtverletzung des Schuldners in der Leistungsbefreiung liegt, oder in einem Verhalten, das dazu geführt hat. Ausführlich dazu Faust, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 113; Mückl, Unmöglichkeit und Pflichtverletzung – Zum Begriff der „Pflichtverletzung“ im Leistungsstörungsrecht des BGB, JA 2004, S. 928ff.

[398] Den Steuerberater trifft grundsätzlich die Pflicht, seinen Mandanten vor einem Schaden zu bewahren (vgl. § 5B.II.4).

[399] Hierzu auch Deutsch, Die Medizinhaftung nach dem neuen Schuldrecht und dem neuen Schadensrecht, JZ 2002, S. 588, 590f.

ters.[400] Das Ausbleiben des geschuldeten oder Eintreten des zu vermeidenden Erfolges[401] löst dort grundsätzlich die Haftung des Steuerberaters aus, ohne Rücksicht darauf, ob dieser Erfolg (oder dessen Ausbleiben) auf einem Verhalten des Steuerberaters beruht,[402] das diesem vorwerfbar ist.[403] Folge dieser Interpretation des Begriffs der Pflichtverletzung ist letztlich eine Zustandshaftung des Steuerberaters.

(2) Verhaltensbezogene Auslegung des Begriffs der „Pflichtverletzung“

Eine Auflösung dieses Wertungswiderspruchs ist nur möglich, wenn der Begriff der Pflichtverletzung[404] stets auf das Verhalten des Schuldners bezogen wird.[405] So ist bei einer nachträglichen Unmöglichkeit[406] nicht schon alleine aufgrund der Leistungsbefreiung – wie auch bei jeder anderen Nichterfüllung – von einer Pflichtverletzung auszugehen, sondern zu fragen, ob die Unmöglichkeit (Pflichtverletzung) auf einem (Fehl-) Verhalten des Schuldners beruht.[407] Gegen die erfolgsbezogene Auffassung wird angeführt, dass es dem Schuldner schlicht nicht zuzumuten sei, wenn er im Falle einer durch höhere Gewalt verursachten Unmöglichkeit haften müsse, weil er nicht verhindert hat, was keiner verhindern kann.[408] Diese Ansicht

---

[400] So zur Arzthaftung auch Spickhoff, Das System der Arzthaftung im reformierten Schuldrecht, NJW 2002, S. 2530, 2533.

[401] Ausführlich Mückl, Unmöglichkeit und Pflichtverletzung – zum Begriff der „Pflichtverletzung“ im Leistungsstörungsrecht des BGB, JA 2004, S. 928ff. zu der Frage, ob eine Pflichtverletzung bereits dann vorliegt, wenn der Schuldner aufgrund einer Unmöglichkeit der Leistung gem. § 275 BGB von der Leistungspflicht befreit wird.

[402] Für die erfolgsbezogene Pflichtenformulierung ist auch U. Huber, FS für E.R. Huber, S. 253, 281, wobei dieser die Erfolge ausnimmt, die nicht auf einem ursächlichen Verhalten des Schuldners beruhen.

[403] Deutsch, Die Medizinhaftung nach dem neuen Schuldrecht und dem neuen Schadensrecht, JZ 2002, S. 588, 590.

[404] Im Vorfeld der Reform hatte Canaris, JZ 2001, S. 499, 512, 523 bereits vorgeschlagen, das Problem durch ein Nebeneinander der Begriffe „Nichterfüllung“ und „Pflichtverletzung“ zu lösen, setzte sich jedoch nicht durch.

[405] So Ernst, in: MüKo, § 280 RdNr. 15f.

[406] Die anfängliche Unmöglichkeit scheidet hier aus, da diese Gegenstand er Regelung des § 311a BGB ist.

[407] Faust, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 113; krit. Mückl, Unmöglichkeit und Pflichtverletzung – Zum Begriff der „Pflichtverletzung“ im Leistungsstörungsrecht des BGB, JA 2004, S. 928, 929f.

[408] So Mückl, Unmöglichkeit und Pflichtverletzung – Zum Begriff der „Pflichtverletzung“ im Leistungsstörungsrecht des BGB, JA 2004, S. 928, 929f.

muss sich aber freilich den Vorwurf gefallen lassen, die verhaltensbezogene Auffassung zu überdehnen. Die an den Schuldner zu richtende Verhaltenspflicht kann vom diesem selbstverständlich nichts Unmögliches verlangen. Dem Schuldner darf nicht die Pflicht auferlegt werden, etwas zu verhindern, was keiner verhindern kann. Dies ist bei der Formulierung etwaiger Verhaltenspflichten des Schuldners zu beachten. Andernfalls würde das Ziel der verhaltensbezogenen Auffassung, die Reichweite des Begriffs der Pflichtverletzung auf ein vernünftiges Maß zu beschränken, gerade nicht erreicht.

Zwar wollten die Entwurfsverfasser den Eintritt der Leistungsbefreiung und damit der Nichtleistung ausdrücklich als Pflichtverletzung[409] behandelt wissen.[410] Die weit reichenden Folgen im Zusammenhang mit der Beweislastumkehr des § 280 Abs. 1 S. 2 BGB ließen sie dabei aber unbeachtet.[411] Eine erfolgsbezogene Interpretation der Pflichtverletzung würde nämlich – wie bereits erwähnt – dazu führen, dass vom Gläubiger nur das Ausbleiben des Erfolges behauptet und bewiesen werden muss. Der Schuldner müsste dann auf die Möglichkeit der Exkulpation gem. § 280 Abs. 1 S. 2 BGB verwiesen werden. In der Praxis wird diesem die Exkulpation aber nicht ohne weiteres möglich sein, liegt der Grund für das Ausbleiben des Erfolges doch nicht zwangsläufig in der Sphäre des Schuldners. Damit erscheint aber seinerseits die Umsetzung des gesetzgeberischen Willens zur Beibehaltung der bisherigen Beweislastverteilung trotz der Verschuldensvermutung[412] fraglich.

Darüber hinaus könnte mit der Zugrundelegung der verhaltensbezogenen Auffassung ein einheitliches Begriffsverständnis der Pflichtverletzung herbeigeführt werden und so das gesetzgeberische Ziel eines einheitlichen Haftungstatbestands erreicht werden,[413] ohne dass dies eine Abkehr von dem bisherigen Grundsatz der handlungsabhängigen Haftung bedeuten würde.[414]

---

[409] BT-Drucks. 14/6040, S. 135f.: „Die ‚Pflichtverletzung' […] besteht hier ganz einfach darin, dass die geschuldete Leistung nicht […] erbracht wird.".

[410] Dagegen mutmaßt Deutsch, Die Fahrlässigkeit im neuen Schuldrecht, AcP 202 (2002), S. 889, 890f., dass die Schuldrechtsmodernisierungskommission den Begriff der Pflichtverletzung ausschließlich auf das Verhalten bezogen hat.

[411] Faust, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 114.

[412] Siehe hierzu Spickhoff, Das System der Arzthaftung im reformierten Schuldrecht, NJW 2002, S. 2530, 2533, der im Zusammenhang mit der Arzthaftung für die verhaltensbezogene Auffassung plädiert, damit eine ansonsten erforderliche teleologische Reduktion des § 280 Abs. 1 S. 2 BGB entbehrlich ist, um dem Willen des Gesetzgebers gerecht zu werden.

[413] Ernst, in: MüKo, § 280 RdNr. 16.

[414] Karg, Anwaltsvertragshaftung, S. 200.

Der Gesichtspunkt, dass dies eine Abweichung des deutschen Leistungsstörungsrechts von den internationalen Tendenzen einer erfolgsbezogenen Haftungsgrundlage[415] bedeuten würde, ist aufgrund dieser komplexen Problemstellung von geringerer Bedeutung.

bb) Die Rechtswidrigkeit als Gegenstand der Pflichtwidrigkeit

Die Voraussetzung der Rechtswidrigkeit im System der vertraglichen Haftung ist allgemein anerkannt, auch wenn nicht immer auf das Vorliegen dieses Merkmals eingegangen wird.[416] In der Begründung des Gesetzentwurfes findet sich indes kein Hinweis auf die Rechtswidrigkeit als Tatbestandsvoraussetzung. Nach dem Gesetzesentwurf sollte die frühere pVV lediglich vom Regelungsgehalt des § 280 Abs. 1 BGB mit umfasst werden.[417] Für die (frühere) Vertragsverletzung war das Erfordernis der Rechtswidrigkeit aber unbestritten.[418]

Damit können nur drei unterschiedliche Schlussfolgerungen gezogen werden. Erstens haben sich die Verfasser des Entwurfs (und jetzigen Gesetzes) möglicherweise wissentlich nicht an der bisher geltenden Grundidee einer Haftung für rechtswidriges und schuldhaftes Verhalten orientiert.[419] Dies würde eine Abkehr von der Struktur der bisherigen pVV bedeuten. Entsprechende Absichtserklärungen seitens der Entwurfsverfasser sind aber nicht ersichtlich, so dass dieser Erklärungsansatz eher unwahrscheinlich ist.

Zweitens ist aber auch denkbar, dass die Erwähnung der Rechtswidrigkeit schlicht übersehen oder für überflüssig erachtet wurde. Die Rechtswidrigkeit müsste dann in den § 280 Abs. 1 BGB „hineingelesen“ werden.

Drittens kann man aber auch nicht ausschließen, dass die Rechtswidrigkeit in den Augen der Entwurfsverfasser in einem der beiden ausdrücklich geregelten Tatbestandsmerkmale „Pflichtverletzung“ oder „Vertretenmüssen“ enthalten ist. Abhängig davon, welchem dieser beiden Tatbestandmerkmale der zusätzliche Gehalt „Rechtswidrigkeit“ zugeschrieben wird, ergibt sich aufgrund des § 280 Abs. 1 S. 2

---

[415] Ausführlich hierzu Ernst, in: MüKo, § 280 RdNr. 17ff. m. w. N.

[416] Vgl. Grundmann, in: MüKo, § 276 RdNr. 13; Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 196 mit Beispielen aus der Rechtsprechung zur Anwaltshaftung; Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 381.

[417] Vgl. BT-Drucks. 14/6040, S. 135f.

[418] Karg, Anwaltsvertragshaftung, S. 104 m. w. N.

[419] So bereits zum Gesetzentwurf Schapp, Empfiehlt sich die „Pflichtverletzung“ als Generaltatbestand des Leistungsstörungsrechts?, JZ 2001, S. 583, 587.

BGB dann eine andere Beweislastverteilung.[420] Schlägt man die Rechtswidrigkeit dem Tatbestandsmerkmal des Verschuldens zu, so gibt man zusätzlich die dogmatische Trennung von Rechtswidrigkeit und Fahrlässigkeit[421] auf. Damit wäre ebenfalls ohne entsprechende Erläuterung in der Entwurfsbegründung eine wesentliche Abkehr von der bisher anerkannten Dogmatik erfolgt.

In der Konsequenz muss man unterstellen, dass die Rechtswidrigkeit vom Begriff der Pflichtverletzung umfasst wird, was bei der Haftung der freien Berufe ohnehin weitestgehend der – wenn auch nicht unbestrittenen – Praxis entspricht.[422] Es drängt sich also auf, die Pflichtverletzung des § 280 Abs. 1 BGB als (objektive) Pflichtwidrigkeit zu verstehen.[423] Dies deckt sich mit der Begründung des Gesetzentwurfs.[424] Inwieweit dies jedoch wiederum dogmatisch insbesondere mit dem Aspekt des Verschuldens und der Beweislast im Einklang steht, bedarf im Folgenden einer gesonderten Untersuchung.

cc) Die Pflichtverletzung als Schuldvorwurf

Der Begriff der Pflichtverletzung enthält – legt man den allgemeinen Sprachgebrauch zugrunde – auch einen Verschuldensvorwurf. Dieser Konnotation waren sich die Verfasser des Gesetzes bewusst. Dennoch wollen sie die Pflichtverletzung nicht in diesem Sinne verstanden wissen. Das Vorliegen einer Pflichtverletzung soll nach ihrem Verständnis kein Urteil über das Verschulden beinhalten.[425]

Eine entsprechende Unschärfe ergibt sich aber auch, wenn man eine juristisch-semantische Betrachtung anstellt. Verschulden im juristischen Sinne ist Vorsatz und Fahrlässigkeit. Auch wenn das Vorliegen einer vorsätzlichen Pflichtverletzung bei der Untersuchung des Verschuldens nicht gänzlich ausgeschlossen werden darf, spielt der Vorsatz in der Praxis doch eine sehr geringe Rolle.[426] Der überwie-

---

[420] Besonders schwerwiegende Folgen hätte eine solche Verschiebung der Beweislast im Arzthaftungsrecht, wenn die Rechtswidrigkeit in die festzustellende Pflichtverletzung einzubeziehen wäre, da sie in der Folge der geschädigte Patient zu beweisen hätte. Vgl. hierzu ausführlich Spickhoff, Das System der Arzthaftung im reformierten Schuldrecht, NJW 2002, S. 2530, 2534.

[421] Ausführlich hierzu Deutsch, Die Fahrlässigkeit im neuen Schuldrecht, AcP 202 (2002), S. 889, 894f. m. w. N.

[422] So auch Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 197 und Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 383ff. jeweils m. w. N.

[423] Krit. Karg, Anwaltsvertragshaftung, S. 104.

[424] BT-Drucks. 14/6040, S. 135.

[425] BT-Drucks. 14/6040, S. 134.

[426] Vgl. Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 390 m. w. N. (zur Anwaltshaftung).

gende Teil der Haftungsfälle beruht auf einer Fahrlässigkeit des Schuldners. Fahrlässig handelt gem. § 276 Abs. 2 BGB derjenige, der die im Verkehr erforderliche Sorgfalt außer Acht lässt. Damit stößt man aber zwangsläufig auf die Frage nach der Abgrenzung zwischen der Pflichtverletzung gem. § 280 Abs. 1 S. 1 BGB und dem Verschulden. Angenommen der Schuldner missachtet die ihm obliegende Sorgfaltspflicht. Begeht er dann eine Pflichtverletzung oder handelt er fahrlässig und damit rechtswidrig oder gar schuldhaft?

Auch wenn nach der Gesetzesbegründung eine Überschneidung der Haftungsvoraussetzungen „Pflichtverletzung“ und „Verschulden“ nicht gewünscht ist, trägt der Begriff der Pflichtverletzung dennoch auch den Vorwurf des schuldhaften Handelns in sich, so dass eine begriffliche Abgrenzung erforderlich ist.

dd) Zwischenergebnis

Der Begriff der Pflichtverletzung erfüllt alles in allem nicht per se die vom Gesetzgeber an ihn gerichteten Anforderungen. Das Ziel, einen einheitlichen Begriff für die Begründung der vertraglichen Haftung zu schaffen, wurde nicht erreicht. Bemerkenswert ist dabei vor allem die Tendenz der neuen Haftungsregelung, im Zusammenspiel mit der Beweislastumkehr des § 280 Abs. 1 S. 2 BGB zu einer „Quasi-Zustandshaftung“ des Schuldners zu führen. Der Haftungstatbestand des § 280 Abs. 1 S. 1 BGB rückt dabei bedenklich in die Nähe der Gefährdungshaftung, die im deutschen Haftungsrecht die Ausnahme bildet. Besonders deutlich wird dies bei der Betrachtung einer Leistung, die unmöglich ist oder wird, und der Schuldner Infolgedessen von seiner Leistungspflicht gem. § 275 BGB befreit wird. Die Haftung tritt bei wörtlicher Anwendung des § 280 Abs. 1 S. 1 BGB unabhängig davon ein, ob der Schuldner auf das Eintreten oder Nichteintreten der Unmöglichkeit der Leistung Einfluss gehabt hat. Zwar hat der Schuldner im Rahmen des § 280 Abs. 1 S. 2 BGB die Möglichkeit, sein mangelndes Verschulden zu beweisen. Aufgrund der grundsätzlichen Verschuldensvermutung der Haftungsnorm wird dem Schuldner aber eine nicht unerhebliche Beweislast aufgebürdet. Das Risiko für die Beweisbarkeit des fehlenden Verschuldens des Schuldners trägt stets dieser selbst.

Diese Wertungswidersprüche können nur durch die verhaltensbezogene Auslegung des Pflichtbegriffs behoben werden. Inwieweit diese mit der Auslegung des § 280 Abs. 1 BGB im Übrigen in Einklang zu bringen ist, muss später im Rahmen der Darstellung der übrigen Haftungsvoraussetzungen geklärt werden.

Darüber hinaus trägt der Begriff der Pflichtverletzung keine scharfe Trennung der Haftungsvoraussetzungen der Tatbestandsmäßigkeit, der Rechtswidrigkeit und des Verschuldens in sich. Die schon bisher bei der pVV bzgl. dieser Merkmale beste-

henden Abgrenzungsschwierigkeiten[427] werden durch den Begriff der Pflichtverletzung nicht geklärt. Im Gegenteil erfolgt durch die Verknüpfung mit der Beweislastumkehr des § 280 Abs. 1 S. 2 BGB eine Verkomplizierung zumindest in Bezug auf das Vertretenmüssen. Da die Trennung zwischen den Tatbestandselementen, die Teil der Pflichtverletzung und damit Gegenstand der eigentlichen Haftungsnorm und der Verschuldensvermutung sind, unklar ist, bleibt auch die Reichweite der Beweislastumkehr im Ungewissen.

3. Rechtswidrigkeit

§ 280 Abs. 1 S. 1 BGB erfordert nicht – zumindest nicht ausdrücklich – die Rechtswidrigkeit der Pflichtverletzung. Wie bereits weiter oben[428] dargestellt, kann aber aus diesem Umstand nicht ohne weiteres abgeleitet werden, dass der Gesetzgeber von der bisher anerkannten Haftungsvoraussetzung der Rechtswidrigkeit Abstand nehmen wollte. Die Rechtswidrigkeit als Teil des dreigliedrigen Prüfungsaufbaus[429] sowie damit als eigenständige Voraussetzung für die vertragliche Haftung auf Schadenersatz ist nach wie vor anerkanntermaßen unentbehrlich.[430] Diese Feststellung beruht insbesondere auf der Tatsache, dass die Rechtswidrigkeit im Gesamtsystem des Bürgerlichen Gesetzbuchs verankert ist,[431] obwohl sich eine positive Definition der Rechtswidrigkeit im gesamten BGB nicht finden lässt.

Der Inhalt des Begriffs Rechtswidrigkeit lässt sich also nicht pauschal oder allgemein gültig definieren. Zu diesem Ergebnis kommt man bereits dann, wenn man die Gestalt der Rechtswidrigkeit in den einzelnen Normen des Bürgerlichen Gesetzbuchs untersucht.

Die in § 823 BGB enthaltene Tatbestandsvoraussetzung der Widerrechtlichkeit kann mit der im übrigen bürgerlichen Recht erforderlichen Rechtswidrigkeit gleichgesetzt werden. Ausweislich des Wortlauts bezieht sich die Widerrechtlichkeit auf den Erfolg. Auf den ersten Blick besteht die Rechtswidrigkeit im Zusammenhang mit einer unerlaubten Handlung im Eintritt eines unerwünschten Erfolges.[432] Inwie-

[427] Ausführlich hierzu Karg, Anwaltsvertragshaftung, S. 105ff. (zur Anwaltshaftung).

[428] Vgl. § 6 A. III. 2. c) bb).

[429] Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 196.

[430] Statt vieler Grundmann, in: MüKo, § 276 RdNr. 13.

[431] Deutsch, Die Fahrlässigkeit im neuen Schuldrecht, AcP 202 (2002), S. 889, 894 m. w. N.

[432] Wagner, in: MüKo, § 823 RdNr. 4.

weit auch die Handlung – auch in Hinblick auf § 280 BGB – Anknüpfungspunkt für die Rechtswidrigkeit sein kann, wird später zu klären sein.[433]

Daneben beziehen sich auch Anspruchsgrundlagen negatorischer Art (Abwehrrechte), wie z. B. § 1004 BGB, auf die Rechtswidrigkeit. Der Wortlaut des § 1004 BGB enthält zwar die Tatbestandsvoraussetzung der Rechtswidrigkeit nicht ausdrücklich. Allerdings soll die Rechtswidrigkeit durch die vom Tatbestand vorausgesetzte Eigentumsbeeinträchtigung indiziert werden.[434] Damit stellt diese Norm letztlich auf die Rechtswidrigkeit eines Zustands, nämlich die Beeinträchtigung, ab.

Auch die Rechtfertigungsgründe im Zivilrecht und Strafrecht stellen auf die ursprüngliche Rechtswidrigkeit ab. Dennoch ist zum Beispiel § 227 BGB nicht dazu tauglich, eine Definition für die Rechtswidrigkeit im Umkehrschluss herzuleiten. Ausgangspunkt für eine solche Definition könnte der aus dieser Norm zu ziehende Schluss sein, dass rechtswidrig ist, was nicht gerechtfertigt ist.[435] Dieser Schluss scheitert aber an § 227 Abs. 2 BGB, der für eine Rechtfertigung seinerseits einen rechtswidrigen Angriff voraussetzt. Somit läge ein Zirkelschluss vor[436]

Zur weiteren Begriffsbestimmung ist daher auf Funktion und Inhalt der Rechtswidrigkeit abzustellen, die sich im Einzelnen aus dem Regelungszusammenhang der jeweiligen zu betrachtenden Norm ergeben. Für die nachfolgende Betrachtung steht daher die Rechtswidrigkeit als Voraussetzung für eine Haftung aus § 280 BGB im Vordergrund.

a) Funktion der Rechtswidrigkeit

Mit dem Urteil der Rechtswidrigkeit drückt die Rechtsordnung auf objektiver Ebene einen Widerspruch zu den ihr immanenten Geboten und Verboten, kurz einer Verhaltensnorm oder einem Rechtsgut aus.[437] Rechtsordnung in diesem Sinne ist sehr weit zu fassen. Auch die verfassungsmäßige Ordnung ist darunter zu verstehen. Für die Beurteilung der Rechtswidrigkeit ist damit auch zu beachten, ob sich der zu beurteilende Sachverhalt noch im Rahmen der Verfassung befindet. Mit anderen Worten ist rechtswidrig, was verfassungswidrig ist.[438]

---

[433] S. u. § 6 A. III. 3. b).

[434] Bassenge, in: Palandt, § 1004 RdNr. 12.

[435] So offensichtlich Heinrichs, in: Palandt, § 276 RdNr. 8.

[436] Allgemein hierzu Deutsch, Fahrlässigkeit und erforderliche Sorgfalt, S. 257ff.

[437] Deutsch, Fahrlässigkeit und erforderliche Sorgfalt, S. 250.

[438] Deutsch, Allgemeines Haftungsrecht, RdNr. 252f.

Neben der rein objektiven Feststellung, ob ein Widerspruch zu einem Gebot oder Verbot gegeben ist, trägt die Rechtswidrigkeit auch einen normativen Aspekt in sich. Die Abweichung von Gebots- und Verbotsnormen indiziert nach allgemeinem Verständnis die Rechtswidrigkeit.[439] Die Möglichkeit, dass dieses Unrechtsurteil aufgrund einer möglichen Rechtfertigung entfällt, stellt nämlich dabei nichts anderes als eine normative Betrachtung dar. Ein Verstoß gegen Gebote und Verbote stellt für die Rechtsordnung nur dann einen Unwert dar, wenn dieser auf Tatsachen gründet, die nicht den Wertungen der Rechtsordnung entsprechen.

Besonders deutlich und damit leicht nachvollziehbar wird das Verdikt der Rechtswidrigkeit mit seinen normativen Bezügen im Bereich des Strafrechts bzw. des Deliktsrechts. Mit der Strafandrohung für ein bestimmtes Verhalten bzw. den Eintritt eines bestimmten Erfolges (z. B. die Körperverletzung nach § 223 StGB) bringt das Gesetz die Missbilligung der Herbeiführung einer Verletzung des Körpers durch das Verhalten eines Menschen zum Ausdruck. Die Tat wird aufgrund dieses Widerspruchs zur Rechtsordnung als rechtswidrig bezeichnet – genauer gesagt gilt die Rechtswidrigkeit durch die Tatbestandmäßigkeit als indiziert.[440]

Dagegen trifft die Rechtsordnung ein anderes Urteil, wenn der Täter die Körperverletzung nur deshalb begeht, um einen Angreifer abzuwehren, der es auf sein Leben abgesehen hat (Notwehr gem. § 32 StGB). Eine solche Tat zur Selbstverteidigung wird von der Rechtsordnung nicht missbilligt.[441] Die Tat ist dem Täter damit nicht vorwerfbar.[442]

Mit der Bezeichnung Rechtswidrigkeit fällt die Rechtsordnung also das Urteil darüber, ob der Täter mit einer bestimmten Handlung Unrecht begangen hat. Fehlt es an einem solchen Unrechtsurteil, kann der Täter auch nicht bestraft bzw. im zivilrechtlichen Sinne für die Körperverletzung gem. § 823 nicht haftbar gemacht werden.

Etwas anders liegt die Sache im Falle des vertraglichen Haftungsrechts, wenngleich die Rechtswidrigkeit dort nicht bedeutungslos ist. Zwar wird die Verletzung einer vertraglichen Verpflichtung von unserer Gesellschaft genauso wie der Verstoß gegen eine gesetzliche Verpflichtung als rechtswidrig beurteilt. Die Feststellung der

---

[439] Zippelius, Die Rechtswidrigkeit von Handlung und Erfolg, AcP 157, S. 390, 393.

[440] Lenckner/Eisele, in: Schönke/Schröder, vor §§ 13ff. RdNr. 46f.

[441] Dasselbe gilt letztlich auch im zivilrechtlichen Zusammenhang für § 227 BGB, der mit § 32 StGB inhaltlich deckungsgleich ist, vgl. Heinrichs, in: Palandt, § 227 RdNr. 1.

[442] Der Begriff der generellen Vorwerfbarkeit darf nicht mit dem des auf ein Subjekt bezogenen Vorwurf im Sinne eines Schuldvorwurfs (zu diesem s. u. § 6 A. III. 4) verwechselt werden.

Vertragswidrigkeit trägt insofern das Urteil der Rechtswidrigkeit in sich. Auch im vertraglichen Bereich wird also die Rechtswidrigkeit indiziert, wenn auch nicht durch die Tatbestandsmäßigkeit, sondern durch das Vorliegen einer Vertragsverletzung.[443] Die in diesem Zusammenhang verwendete Bezeichnung „Pflichtwidrigkeit" umfasst neben der Leistungsstörung zugleich deren Rechtswidrigkeit.[444]

Die rechtswidrige Verletzung einer vertraglichen Pflicht durch einen Freiberufler kann grundsätzlich durch das Vorliegen eines Rechtfertigungsgrundes ausgeschlossen sein, auch wenn hierfür i. d. R. nicht die typischen Rechtfertigungsgründe von Bedeutung[445] sind. Die Rechtfertigung eines vertragswidrigen Verhaltens wird in der Praxis jedoch nur in den seltensten Fällen möglich sein.[446] Die Möglichkeit der Rechtfertigung ist aber nicht generell ausgeschlossen. Hervorzuheben ist diesbezüglich die Pflichtenkollision als Rechtfertigungsgrund.[447] Z. B. kann die Verletzung der Verschwiegenheitspflicht durch den Rechtsanwalt dann gerechtfertigt sein, wenn dieser dadurch ein Kapitalverbrechen verhindert.[448]

Als weiteren Rechtfertigungsgrund hat die Rechtsprechung das sozialadäquate (oder verkehrsrichtige) Verhalten[449] anerkannt. Die Pflichtverletzung ist danach gerechtfertigt, wenn der Steuerberater sich sozialadäquat verhalten hat. Der Steuerberater muss sein sozialadäquates Verhalten zu seiner Rechtfertigung jedoch darlegen und beweisen, wenn man vom Modell der Pflichtwidrigkeit ausgeht.

b) Die Unterscheidung zwischen Erfolgs- und Handlungsunrecht

Ungeklärt blieb bisher jedoch die Frage, welcher Anknüpfungspunkt dem Unwerturteil der Rechtsordnung zugrunde liegt. Missbilligt die Rechtsordnung im Bereich der

---

[443] Löwisch, Rechtswidrigkeit und Rechtfertigung von Forderungsverletzungen, AcP 165 (1965), S. 421, 422f.; Fischer, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 950 (zur Anwaltshaftung).

[444] Heinrichs, in: Palandt, § 276 RdNr. 8; Spickhoff, Das System der Arzthaftung im reformierten Schuldrecht, NJW 2002, S. 2530, 2534.

[445] Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 388 (zur Anwaltshaftung).

[446] Fischer, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 950 (zur Anwaltshaftung); für die Arzthaftung besteht die Besonderheit der rechtfertigenden Einwilligung, vgl. Spickhoff, Das System der Arzthaftung im reformierten Schuldrecht, NJW 2002, S. 2530, 2534.

[447] Für das Strafrecht vgl. Cramer/Heine/Lenckner, in: Schönke/Schröder, vor §§ 32ff. RdNr. 71ff.

[448] Fahrendorf, in: Rinsche/Fahrendorf/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, RdNr. 675.

[449] Erstmals BGHZ 24, S. 21; ausführlich hierzu Wiethölter, Der Rechtfertigungsgrund des verkehrsrichtigen Verhaltens, S. 5ff.; Stoll, Zum Rechtfertigungsgrund des verkehrsrichtigen Verhaltens, JZ 1958, S. 137ff.

Vertragsverletzung das Handeln des Schuldners, das bestimmte Folgen zeitigt, oder wirft sie dem Schuldner das Eintreten eines missbilligten bzw. das Ausbleiben eines geschuldeten Erfolges vor?[450]

Nach der Lehre vom Erfolgsunrecht knüpft das Unwerturteil der Rechtswidrigkeit am Eintritt eines missbilligten Erfolges oder dem Ausbleiben eines vertraglichen geschuldeten Erfolges an. Die Rechtswidrigkeit einer Vertragsverletzung wird demnach unter Bezugnahme auf einen Erfolg bestimmt. Auf ein Verhalten des Schuldners kommt es insofern nicht an.[451] Mit anderen Worten werden zur Bestimmung der Rechtswidrigkeit nur objektive Elemente herangezogen. Die subjektiven Elemente finden sich bei dieser Ansicht ausschließlich im Rahmen des Verschuldens.[452]

Führt die Tätigkeit eines Steuerberaters nicht zu dem von ihm geschuldeten Erfolg (z. B. in Form eines Gutachtens), so ist ihm dies im Sinne der Rechtswidrigkeit vorwerfbar.[453] Versteht man den Begriff des Erfolges nicht nur im engen Sinne eines im Werkvertrag geschuldeten Leistungserfolges, sondern im weiteren Sinne[454] (unabhängig vom vertraglich geschuldeten Leistungsgegenstand) als Eintritt eines bestimmten Zustands, so ist dem Steuerberater nach der Lehre des Erfolgsunrechts jeder Zustand, der von den Vorstellungen des Mandanten abweicht, grundsätzlich vorwerfbar. Geht man unter Zugrundelegung des weiten Erfolgsbegriffs[455] von der allgemeinen Vertragspflicht des Steuerberaters aus, den Mandanten vor Schaden zu bewahren, stellt auch der Eintritt eines noch so geringen Schadens einen Erfolg dar. Dieser Erfolg wäre dann als Unrecht zu qualifizieren, das dem Steuerberater vorwerfbar ist. Letztlich führt diese Ansicht im Falle des Steuerberaters also zu einer grundsätzlichen Vorwerfbarkeit des Zustandes.

Bezieht man in die Betrachtung das aufgrund § 280 Abs. 1 S. 2 BGB vermutete Verschulden mit ein, so führt die Annahme des Erfolgsunrechts im Endeffekt zu einer Zustandshaftung bzw. Garantiehaftung des Steuerberaters. Eine Abkehr vom

---

[450] Grundsätzlich skeptisch zur Erforderlichkeit dieser Fragestellung im Rahmen der Vertragsverletzung Stadler, in: Jauernig, § 276 RdNr. 13 a. E.

[451] Heinrichs, in: Palandt, § 276 RdNr. 8; Grundmann, in: MüKo, § 276 RdNr. 13 m. w. N.

[452] Grundmann, in: MüKo, § 276 RdNr. 13 a. E.

[453] Die Frage, ob dieser ihm vorwerfbare Nichterfolg auch zurechenbar ist, wird erst auf der Ebene des Verschuldens geprüft.

[454] Vgl. dazu § 6A.III.2.c)(1).

[455] Also nicht nur im Sinne eines im Rahmen eines Werkvertrages geschuldeten Erfolges (s. Fn. 454)

Grundsatz der Verschuldenshaftung[456] hatte der Gesetzgeber aber bei der Modernisierung des Schuldrechts nicht im Auge. In der Konsequenz kann daher das Erfolgsunrecht in den Fällen der vertraglichen Haftung nicht das Urteil der Rechtswidrigkeit tragen.

Dieses Ergebnis wird bestätigt, wenn man die Rechtsfertigungsmöglichkeiten des Schuldners untersucht. Das erfolgsbezogene Unrechtsurteil kann vom Schuldner nicht durch die Geltendmachung eines Rechtfertigungsgrundes beseitigt werden. Der Steuerberater kann nämlich in Bezug auf den Erfolgseintritt nichts vortragen, was die Rechtswidrigkeit des Erfolges aufheben könnte. Auf den Erfolg hat er ja nur begrenzt Einfluss (zu denken ist hier vor allem an eine Erfolgsbeeinflussung durch höhere Gewalt). Er kann lediglich anführen, dass er sich in der geschuldeten Weise verhalten hat. Dem schädigenden Erfolg muss damit stets ein fehlerhaftes Verhalten zugrunde liegen. Damit weist der der Rechtswidrigkeit zugrunde liegende Erfolg aber einen Verhaltensbezug auf.[457]

Gleiches gilt auch für die Möglichkeit des Steuerberaters, sich gem. § 280 Abs. 1 S. 2 BGB für das grundsätzlich vermutete Verschulden zu entlasten. Im Zusammenspiel mit § 276 Abs. S. 1, Abs. 2 BGB wird vermutet, dass der Schuldner die im Verkehr erforderliche Sorgfalt missachtet hat. Sorgfalt bezieht sich aber schon rein begrifflich auf ein Verhalten.[458] Der Steuerberater kann sich nur entsprechend sorgfältig verhalten, um einen bestimmten Erfolgseintritt herbeizuführen oder zu vermeiden. Die erforderliche Sorgfalt kann aber nicht in einen direkten Bezug zu einem Erfolg gestellt werden.

Dasselbe Ergebnis zeigt sich, wenn man die weiter oben[459] gefundene Interpretation des Begriffs der Pflichtverletzung in Betracht zieht. Anknüpfungspunkt für die Auslösung der Haftungsfolgen muss danach die verhaltensbezogene Pflichtverletzung sein. Begreift man die Rechtswidrigkeit jedoch als Ausdruck des Erfolgsunwertes, so ergibt sich ein logischer Bruch. Es ist nämlich nicht nachvollziehbar, warum der Schuldner auf der Ebene der Pflichtverletzung und dem Verschulden an seinem Verhalten gemessen wird, wohingegen ihm auf der Ebene der Rechtswidrigkeit der Unwertsgehalt des schädigenden Erfolges vorgeworfen wird.[460] Prüft

---

[456] Ausführlicher zum Grundsatz der Verschuldenshaftung s. o. § 2 B.

[457] Ausführlich hierzu U. Huber, FS für E.R. Huber, S. 253, 262; krit. hierzu Unberath, in: Bamberger/Roth, § 276 RdNr. 8.

[458] Löwisch, Rechtswidrigkeit und Rechtfertigung von Vertragsverletzungen, AcP 165 (1965), S. 421, 426.

[459] S. o. § 6A.III.2.c).

[460] Ernst, in: MüKo, § 280 RdNr. 16.

man aber bei der Frage nach der Rechtswidrigkeit, ob dem Schuldner ein Vorwurf in Hinblick auf sein Verhalten, das zur Pflichtverletzung geführt hat, zu machen ist, legt man letztlich den Verhaltensunwert zugrunde.

Die Lehre vom Handlungsunrecht stellt auf das Verhalten des Schuldners ab, das zum Eintritt oder Ausbleiben eines bestimmten Erfolges führt. Es fehlt danach an der Rechtswidrigkeit, wenn sich der Schuldner entsprechend den geltenden Verhaltensmaßstäben verhalten hat. Auf diese Maßstäbe, die dem Verhalten des Schuldners zugrunde zulegen sind, wird weiter unten[461] noch genauer einzugehen sein.

Das hier gefundene Ergebnis weicht letztlich nicht von der bisherigen Interpretation der Rechtswidrigkeit im Rahmen der Haftung von Freiberuflern aus pVV ab. Auch dort wurde die Rechtswidrigkeit der Vertragsverletzung von der herrschenden Meinung als Verhaltensunrecht verstanden.[462] Die Bestimmung der so definierten Rechtswidrigkeit hängt aber vom Maßstab ab, mit dem man das Verhalten misst.

Neben der Lehre vom Erfolgsunrecht und der Lehre vom Handlungsunrecht gibt es aber auch Stimmen, welche die Ansicht vertreten, dass sich im Bereich der vertraglichen Haftung die Rechtswidrigkeit im Wesentlichen mit der Pflichtverletzung deckt. Die Unterscheidung zwischen Erfolgs- und Handlungsunrecht spiele dagegen nur beim Deliktsrecht eine Rolle.[463] Tatsächlich ist im Gegensatz zum Deliktsrecht im Vertragsrecht nicht das Verbot im Mittelpunkt, eine Rechtsgutsverletzung bei einem anderen herbeizuführen. Vielmehr ist die Verpflichtung zu einem bestimmten Verhalten bereits Gegenstand des Vertrages und damit Gegenstand einer möglichen Pflichtverletzung. Damit ließe sich auch nachvollziehbar belegen, warum die Rechtswidrigkeit durch die vorliegende Pflichtverletzung indiziert sein soll. Die Rechtswidrigkeit mag grundsätzlich am Verhalten des Schuldners bzw. Schädigers zu messen sein. Im Fall des Vertragsrechts wird dieses Verhalten aber nicht allgemein durch die im Verkehr erforderliche Sorgfalt definiert. Vielmehr ist das geschuldete Verhalten Gegenstand der Vertragspflicht und nicht durch eine Generalklausel, sondern einzelvertraglich definiert. Wird diese Vertragspflicht vom Schuldner verletzt, muss man von der Rechtswidrigkeit der Pflichtverletzung ausgehen.

---

[461] S. u. § 6 A. III. 4.

[462] Löwisch, Rechtswidrigkeit und Rechtfertigung von Vertragsverletzungen, AcP 165, S 421, 424ff., der die Notwendigkeit, die Rechtswidrigkeit als Verhaltensunrecht zu begreifen aus dem Prinzip der Verschuldenshaftung ableitet.

[463] Statt vieler Stadler, in: Jauernig, § 276 RdNr. 13 m. w. N.

c) Maßstab für das Handlungsunrecht

Legt man dem Begriff der Bestimmung der Rechtswidrigkeit das Handlungsunrecht zugrunde, bedarf es einer genauen Definition, hinter welchen Maßstäben das Verhalten des Schädigers nicht zurückbleiben darf. Eine Norm, die den zu beachtenden Verhaltensmaßstab festlegt, existiert nicht. Allerdings wäre es angesichts der Vielschichtigkeit vertraglicher Verhältnisse auch kaum möglich, eine positive Darstellung dieser komplexen Verhältnisse zu schaffen.[464]

Regelmäßig wird für die Bestimmung des Handlungsunrechts auf die im Verkehr erforderliche Sorgfalt abgestellt.[465] Diese generalklauselartige Formulierung ist einerseits so weit, dass jedes denkbare menschliche Handeln darunter zu fassen und damit die Rechtswidrigkeit dieses Handelns festzustellen ist. Andererseits ist die im Verkehr erforderliche Sorgfalt für den Einzelfall zu weit gefasst und bedarf der Konkretisierung.

Der zwischen den Parteien ausgehandelte Vertrag kann Anhaltspunkt für die tatsächlich erforderliche Sorgfalt sein.[466] Mit dem Vertrag regeln die Parteien das Sollen und Dürfen der Beteiligten individuell, was die Rechtsordnung durch die Vertragsfreiheit grundsätzlich ermöglicht und nur in einem engen Rahmen durch Einschränkungen begrenzt (z. B. Sittenwidrigkeit gem. § 138 BGB). Für die Beurteilung der Rechtswidrigkeit einer Vertragsverletzung, ist unter Zugrundelegung dieses Bezugspunktes der Vertragstyp, dessen Eigenart und der individuelle Inhalt entscheidend.[467] In diesem Sinne muss sich eine Partei von ihrem Vertragspartner vorwerfen lassen, wenn sie ihre Vertragspflichten nicht erfüllt;[468] so z. B., wenn der Steuerberater entgegen der vertraglichen Vereinbarung den Jahresabschluss oder ein Gutachten nicht erstellt oder eine Beratung nicht leistet. Selbstverständlich kann es sich dabei aber auch um die Verletzung nicht leistungsbezogener Nebenpflichten handeln.

---

[464] Ausführlich zur Problematik einer gesetzlichen Regelung Karg, Anwaltsvertragshaftung, S. 127f.

[465] Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 384; Grundmann, in: MüKo, § 276 RdNr. 15 a. E.; Stoll, Unrechtstypen bei Verletzung absoluter Rechte, AcP 162 S. 203, 207.

[466] Löwisch, Rechtswidrigkeit und Rechtfertigung von Vertragsverletzungen, AcP 165, S. 421, 430.

[467] Löwisch, Rechtswidrigkeit und Rechtfertigung von Vertragsverletzungen, AcP 165 (1965), S. 421, 429; Esser, Arbeitskampf und Vertragstreue, JZ 1963, S. 489, 490, wobei dieser auf die erfolgsbezogene Leistungspflicht abstellt.

[468] Es kommen hierbei sowohl Verletzungen der Vertragspflichten durch ein Unterlassen als auch ein aktives Tun in Betracht.

Für die Beurteilung der Rechtswidrigkeit einer Vertragsverletzung wird aber auch auf den Gesichtspunkt der Sozialadäquanz zurückgegriffen.[469] Danach wäre eine Vertragsverletzung rechtswidrig, wenn sich der Schuldner nicht verkehrsgerecht verhalten hat, also zur Erfüllung seiner vertraglichen Pflichten die üblichen Vorkehrungen nicht getroffen und entsprechende Bemühungen nicht gemacht hat. Dieser Maßstab stellt auf das allgemein übliche Maß für die Bewertung ab. Eine Vertragsverletzung wäre dem Steuerberater danach nicht vorwerfbar, wenn er die Sorgfalt eines „normalen, ordentlichen und verständigen Menschen in der konkreten Situation im Rahmen des sozialen Zusammenlebens“[470] beachtet.

Insgesamt betrachtet ist das sozialadäquate Verhalten als Bezugsgröße für das Unrechtsurteil der Rechtsordnung jedoch ungeeignet. Gerade im Bereich der freien Berufe tritt dies deutlich zu Tage. Freiberufler nehmen für sich bei ihrer Berufsausübung in Anspruch, einen besonderen Sorgfaltsmaßstab zu erfüllen. Die von ihnen aufgrund eines Mandatsverhältnisses geschuldete Leistung an einem allgemein üblichen Maßstab zu messen wäre daher nicht schlüssig.[471]

d) Abgrenzung von Pflichtverletzung und Rechtswidrigkeit

Für die Haftung des Steuerberaters aus § 280 BGB aufgrund einer Sorgfaltspflichtverletzung ergibt sich mit Heranziehung des Maßstabs der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt ein Abgrenzungsproblem. Denn die Verletzung einer im Verkehr erforderlichen Sorgfalt wird einerseits dazu herangezogen, die Pflichtverletzung des Schuldners zu definieren. Andererseits soll der gleiche Maßstab für die Frage, ob diese Pflichtverletzung auch rechtswidrig ist, entscheidend sein. Auf den ersten Blick scheint dies nicht unbedingt ein Problem zu sein, wenn in beiden Fällen ein einheitlicher Maßstab angelegt wird. Die Problematik tritt jedoch dann zu Tage, wenn man unterstellt, der Schuldner, dem eine Pflichtverletzung vorgeworfen wird, tritt diesem Vorwurf mit einem Rechtfertigungsversuch entgegen. Wenn der Schuldner glaubhaft vorträgt, er habe die im Verkehr erforderliche Sorgfalt beach-

[469] Löwisch, Rechtswidrigkeit und Rechtfertigung von Vertragsverletzungen, AcP 165 (1965), S. 421, 429f.; Nipperdey, Rechtswidrigkeit, Sozialadäquanz, Fahrlässigkeit, Schuld im Zivilrecht, NJW 1957, S. 1777, 1778f.

[470] Löwisch, Rechtswidrigkeit und Rechtfertigung von Vertragsverletzungen, AcP 165 (1965), S. 421, 429f.

[471] Vgl. U. Huber, FS für E.R. Huber, S. 253, 286 mit dem Beispiel eines auf das internationale Steuerrecht spezialisierten Mandatsträgers, der sich bei fehlerhafter Beratung darauf beruft, dass ein durchschnittlicher Steuerberater bestimmte Steuerersparnismöglichkeiten nicht habe erkennen können. Der Maßstab für die Feststellung der Rechtswidrigkeit spielt auch bei der Abgrenzung der Rechtswidrigkeit vom Fahrlässigkeitsverschulden eine Rolle. Vgl. dazu0.

tet, entfällt nämlich nicht nur die Rechtswidrigkeit. Aufgrund der Anknüpfung der Pflichtverletzung an der erforderlichen Sorgfalt entfiele gleichzeitig die ihm vorgeworfene Pflichtverletzung.

Daran wird deutlich, welche Abgrenzungsschwierigkeiten sich aus dem Begriff der Pflichtverletzung ergeben. Die Pflichtverletzung trägt schließlich, zumindest wenn sie sich auf Verhaltenspflichten bezieht, Merkmale der Zurechnung in sich.[472] Aus diesem Grund lehnt die herrschende Meinung auch die Lehre vom Handlungsunrecht ab.[473]

Auch wenn in der Praxis die Fälle, in denen der Steuerberater die von ihm begangene Pflichtverletzung rechtfertigen kann, eher selten sein dürften, kann dies nicht dafür sprechen, dass eine dogmatische Trennung zwischen Pflichtverletzung (Pflichtwidrigkeit) und Rechtswidrigkeit nicht erforderlich ist.[474] Zum einen räumt dieses Argument schon selbst ein, dass eine Rechtfertigung nicht von vornherein ausgeschlossen ist. Zum anderen ergeben sich aus der Struktur des § 280 Abs. 1 BGB n. F. Schwierigkeiten im Zusammenhang mit der Beweislastverteilung. Denn je nachdem welche Merkmale in die Pflichtwidrigkeit gezogen werden, verändert sich die Beweislast.[475]

Eine Möglichkeit, dieses Abgrenzungsproblem zu lösen, ist, für die Rechtswidrigkeit die objektiv höchstmögliche Sorgfalt zu verlangen. Dagegen soll für die Fahrlässigkeit ein verminderter subjektiver Maßstab zur Anwendung kommen.[476] Die Bewertung, ob der Schuldner das „Höchstmaß an objektiv möglicher Sorgfalt“ aufgewendet hat, erfolgt aus einer ex-post-Betrachtung.[477]

Mit Abschluss des Steuerberatungsvertrages vereinbaren die Parteien bestimmte Leistungen. Für die Ausführung dieser Leistungen und die an diese anzulegenden Sorgfaltsmaßstäbe hat die Rechtsprechung mittlerweile umfassende Sorgfalts-

---

[472] Dazu bereits o. § 6 A. III. 2.

[473] Statt vieler Heinrichs, in: Palandt, § 276 RdNr. 9 m. w. N.

[474] So aber im Ergebnis unter Hinweis auf die praktische Relevanz Fahrendorf, in: Rinsche/Fahrendorf/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, RdNr. 673.

[475] Deutsch, Die Medizinhaftung nach dem neuen Schuldrecht und dem neuen Schadensrecht, JZ 2002, S. 588, 591; ausführlich zu den Fragen der Beweislast Kohler, Pflichtverletzung und Vertretenmüssen – die beweisrechtlichen Konsequenzen des neuen § 280 Abs. 1 BGB, ZZP 118 (2005), S. 25, 37f.

[476] Vollkommer/Heinemann, Rechtsanwaltshaftung, RdNr. 392ff.

[477] Vollkommer/Heinemann, Rechtsanwaltshaftung, RdNr. 386.

pflichten[478] geknüpft, welche die im Verkehr erforderliche Sorgfalt konkretisieren. Geht man für die Bestimmung der Rechtswidrigkeit von diesen besonderen vertraglichen Pflichten und nicht ausschließlich von der allgemein im Verkehr üblichen Sorgfalt aus, so kann das oben dargestellte Problem vermieden werden.[479] Kommt der Steuerberater den sich aus dem Steuerberatungsvertrag ergebenden Pflichten (deren Erfüllung er nach Treu und Glauben schuldet) nicht nach, so begeht er eine Pflichtverletzung. Rechtswidrig ist diese Pflichtverletzung aber erst dann, wenn sie aus objektiv-nachträglicher Betrachtung gegen den höchsten Standard der Berufsgruppe der Steuerberater verstößt.[480]

Kritiker dieser Ansicht führen an, der Steuerberater habe den Mandanten in der Weise zu beraten, wie dieser nach Treu und Glauben erwarten dürfe. Die Erwartungen des Mandanten richteten sich in aller Regel zunächst nach dem Vertragsinhalt. Im Gegensatz dazu würde aber bei der Feststellung der Rechtswidrigkeit ein höherer Maßstab angelegt.[481]

[478] Zu den einzelnen Sorgfaltspflichten s. o. § 5.

[479] Vollkommer/Heinemann, Rechtsanwaltshaftung, RdNr. 383 a. E.

[480] Vollkommer/Heinemann, Rechtsanwaltshaftung, RdNr. 386 m. w. N.

[481] Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 198.

e) Zwischenergebnis

Die Lehre des Verhaltensunrechts wird dem Charakter der vertraglichen Haftung wie oben gesehen besser gerecht als die Lehre vom Erfolgsunrecht. Die Annahme der Rechtswidrigkeit als Ausdruck des Verhaltensunrechts steht außerdem im Einklang mit der Interpretation des Begriffs der Pflichtverletzung. Wie bereits weiter oben dargestellt, ist für die Auslegung der Pflichtverletzung die verhaltensbezogene Auffassung vorzugswürdig. Nimmt man eine Auslegung beider Begriffe nach unterschiedlichen Maßstäben in Kauf und legt man die Rechtswidrigkeit im Gegensatz zur Pflichtverletzung erfolgsbezogen aus, so muss der Geschädigte lediglich den Eintritt eines schädigenden Erfolges darlegen und beweisen und sowohl Pflichtverletzung als auch Rechtswidrigkeit ergeben sich daraus. Damit einher geht in Zusammenschau mit der Verschuldensvermutung des § 280 Abs. 1 S. 2 BGB, dass der Geschädigte lediglich einen schädigenden Erfolg behaupten müsste. Eine Haftung des Schuldners könnte nur dann ausgeschlossen werden, wenn dieser beweisen kann, dass er nicht rechtswidrig oder schuldhaft gehandelt hat. Dagegen ist unter Annahme des Verhaltensunrechts ein Verhalten des Schuldners nur dann rechtswidrig, wenn der Gläubiger beweisen kann, dass der Schuldner die im Verkehr erforderliche Sorgfalt verletzt hat.

4. Vertretenmüssen

Nach § 280 Abs. 1 S. 2 BGB haftet der Schuldner dem Geschädigten dann nicht, wenn er den Schaden nicht zu vertreten hat. Damit bringt das Gesetz zum Ausdruck, dass wesentliche Haftungsvoraussetzung das Vertretenmüssen des Schuldners ist. Dies gilt unabhängig davon, dass die Voraussetzung im Gesetzeswortlaut negativ formuliert („…gilt nicht, wenn … nicht zu vertreten hat.“). Die Formulierung ist lediglich der vom Gesetzgeber beabsichtigten Beweislastumkehr geschuldet.[482]

Das Gesetz definiert Verschulden nicht.[483] Verschulden und Vertretenmüssen werden im Zusammenhang mit zivilrechtlicher Vertragshaftung gleichbedeutend verwendet. § 276 Abs. 1 S. 1 BGB definiert das Vertretenmüssen als Vorsatz und Fahrlässigkeit. Eine vorsätzliche Schädigung des Mandanten, also ein schädigendes Verhalten des Steuerberaters mit dessen Wissen oder gar Wollen[484] wird sehr selten eine Rolle spielen.[485] In den meisten Fällen der Praxis wird ein fahrlässiges

[482] Auf die Beweislastumkehr und ihre Auswirkungen ist im Folgenden noch weiter einzugehen.

[483] Unberath, in: Bamberger/Roth, § 276 RdNr. 5.

[484] Heinrichs, in: Palandt, § 276 RdNr. 10.

[485] So auch Vollkommer/Heinemann, Rechtsanwaltshaftung, RdNr. 390 m. w. N.

Verhalten des Steuerberaters als Haftungsgrund in Betracht kommen. Aus diesem Grunde konzentriert sich die folgende Darstellung auch auf die Haftung des Steuerberaters aufgrund fahrlässigen Verhaltens.

Daneben muss der Schuldner aber auch bei anderen Verträgen für seine Versäumnisse (ohne Verschulden) einstehen. In Betracht kommt hierbei vor allem eine Garantieübernahme oder eine Risikoübernahme sowie die oben dargestellte verschuldensunabhängige Haftung.[486]

a) Funktion des Verschuldens

Mit dem Tatbestandsmerkmal des Verschuldens bezeichnet das Gesetz sowohl den Grund als auch die Grenze der Haftung.[487] Dabei ist aber nicht zu verkennen, dass im deutschen Haftungsrecht auch andere Haftungsgründe neben dem Verschulden existieren. Dies sind vor allem die Gefährdungs- und die Aufopferungshaftung.[488] Zurechnungsgründe hier sind die Schaffung einer Gefahrenquelle zum eigenen Nutzen sowie die Schaffung und Enttäuschung eines Vertrauensverhältnisses. Zu denken ist an dieser Stelle aber auch an die verschuldensunabhängige Garantiehaftung.[489] Der Schuldner kann sich in einem Vertrag zu einer Haftung ohne jegliches Verschulden verpflichten (vgl. §§ 443, 477 BGB). In diesem Fall fungiert die vom Schuldner erteilte Garantie als Zurechnungsgrund. Freilich muss man aber einräumen, dass bei Steuerberatern in der Praxis eine solche Bereitschaft kaum vorhanden sein wird.[490]

Mit dem Verschuldenserfordernis begründet und begrenzt das Gesetz letztlich die Haftung des Schuldners. Der Schuldner haftet für einen Schaden nur, wenn und soweit ihm die den Schaden verursachende Pflichtwidrigkeit „zurechenbar“ ist. Diese Zurechenbarkeit ist dann zu bejahen, wenn die Pflichtwidrigkeit auf dem Verschulden des Schuldners beruht. Der Schuldner hat den entstandenen Schaden in diesem Fall zu „verantworten“,[491] Ohne dieses Zurechnungskriterium haftet er nicht für eine Pflichtverletzung. Das schädigende Ereignis gilt in diesem Fall nämlich als „zufällig“.[492]

---

[486] Ernst, in: MüKo, § 280 RdNr. 24.

[487] Deutsch, Die Fahrlässigkeit im neuen Schuldrecht, AcP 202 (2002), S. 889, 893.

[488] Unberath, in: Bamberger/Roth, § 276 RdNr. 3 a. E.

[489] Ernst, in: MüKo, § 280 RdNr. 20.

[490] Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 199 (zu Rechtsanwälten).

[491] Deutsch, Die Fahrlässigkeit im neuen Schuldrecht, AcP 202 (2002), S. 889, 902.

[492] Stadler, in: Jauernig, § 276 RdNr. 11 m. w. N.

b) Maßstab der Fahrlässigkeit

Als Maßstab für die Bestimmung der Fahrlässigkeit ist im Strafrecht die subjektive Leistungsfähigkeit des Täters heranzuziehen.[493] Dagegen findet im Zivilrecht ein objektiver Fahrlässigkeitsmaßstab Anwendung.[494] Der objektive Fahrlässigkeitsmaßstab soll dem Vertrauensschutz dienen. Zur Sicherung des Rechtsverkehrs muss sich jeder darauf verlassen können, dass der gewählte Vertragspartner sich zu seiner Entlastung nicht auf mangelnde Fachkenntnis, Geschicklichkeit oder Anstrengung berufen kann.[495] Zur Feststellung der Fahrlässigkeit ist danach nicht auf einen subjektiv-individuellen, sondern einen objektiven Maßstab abzustellen. Für diesen objektiven Maßstab ist daher die im Verkehrskreis des Schuldners übliche Sorgfalt heranzuziehen (Verkehrskreis).[496] Der Steuerberater muss damit die Sorgfalt des durchschnittlichen Steuerberaters walten lassen. Es reicht nicht aus, wenn der Steuerberater zu seiner Entlastung die eigene Unerfahrenheit anführt.[497] Darin spiegelt sich der erstrebte Schutz des Mandanten wider, der in die Fähigkeiten jedes Vertreters des Berufsstandes der Steuerberater vertraut. Der objektive Fahrlässigkeitsmaßstab bedingt auch, dass etwaige Sonderkenntnisse des Steuerberaters den Sorgfaltsmaßstab gegenüber dem normal Üblichen erhöhen.[498] Beim objektiven Maßstab handelt es sich daher um ein Mindestmaß und nicht um ein Höchstmaß an Sorgfalt.[499]

Die Bezeichnung des Fahrlässigkeitsmaßstabes als objektiv kann jedoch in die Irre führen. Zwar wird das Verhalten des Schuldners an einer objektivierten Vergleichsgruppe als Standard gemessen. Die Zurechnung wird aber weiterhin vom subjektiv-

---

[493] Sternberg-Lieben, in: Schönke/Schröder, StGB, § 15 RdNr. 133ff., 190ff., der eine a. A. vertritt.

[494] Unberath, in: Bamberger/Roth, § 276 RdNr. 20; Heinrichs, in: Palandt, § 276 RdNr. 15; Vollkommer/Heinemann, Rechtsanwaltshaftung, RdNr. 398; a. A. Karg, Anwaltsvertragshaftung, S. 157ff., 176ff.

[495] Heinrichs, in: Palandt, § 276 RdNr. 15.

[496] Einschränkend in Bezug auf das „Übliche“ Vollkommer/Heinemann, Rechtsanwaltshaftung, RdNr. 392. Allgemein gibt es verschiedene Versuche den Sorgfaltsmaßstab durch Bildung unterschiedlicher Gruppen genauer zu bestimmen. Ausführlich hierzu Karg, Anwaltsvertragshaftung, S. 144ff., der die Unterschiede der verschiedenen diskutierten Gruppen weitestgehend für marginal hält.

[497] Vollkommer/Heinemann, Rechtsanwaltshaftung, RdNr. 392; zu Ausnahmen aufgrund der Unzumutbarkeit der Anwendung einer höheren Sorgfalt Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 202.

[498] Unberath, in: Bamberger/Roth, § 276 RdNr. 23.

[499] Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 201.

individuellen Zurückbleiben des Schuldners hinter diesem Maßstab ausgelöst. Dem Schuldner wird damit stets eine subjektive Minderleistung vorgeworfen. Zum einen eine Minderleistung – im strafrechtlichen Sinne – bezogen auf die eigenen Fähigkeiten und zum anderen – im zivilrechtlichen Sinne – bezogen auf die Fähigkeiten des durchschnittlichen Schuldners.

Die Beurteilung, ob der Steuerberater die Sorgfalt des durchschnittlichen Steuerberaters aufgebracht hat, wird aus der ex-ante-Sicht, also vom Zeitpunkt der Sorgfaltsverletzung aus, vorgenommen.[500]

c) Abgrenzung zwischen Rechtswidrigkeit und Fahrlässigkeit

Der Schuldner haftet nach dem oben Gesagten also nur, wenn er die Pflichtverletzung zu vertreten hat. Nach § 276 Abs. 1 S. 1 BGB hat ein Schuldner sowohl Vorsatz als auch Fahrlässigkeit zu vertreten. Die hier interessierende Fahrlässigkeit ist in § 276 Abs. 2 BGB definiert. Danach handelt fahrlässig, wer die im Verkehr erforderliche Sorgfalt nicht beachtet. Damit sieht das Gesetz für die Feststellung der Fahrlässigkeit, also des Verschuldens, keinen anderen Maßstab vor, als auch von der Lehre des Handlungsunrechts für die Definition der Rechtswidrigkeit herangezogen wird. Danach ist die Pflichtverletzung nämlich rechtswidrig, wenn der Schuldner die im Verkehr erforderliche Sorgfalt missachtet hat.[501] Für die verhaltensbezogene Unrechtsauffassung bestehen damit zwei der drei Tatbestandsmerkmale für vertragliche Haftung aus der Verletzung der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt. Aus diesem Grund ist es im Rahmen dieses Modell erforderlich, eine weitere Differenzierung vorzunehmen. Die im Verkehr erforderliche Sorgfalt im Sinne des Handlungsunrechts bzw. der Rechtswidrigkeit ist von jener im Verkehr erforderlichen Sorgfalt zu unterscheiden, mit der die Fahrlässigkeit als Verschuldensform beschrieben wird.

d) Innere und äußere Sorgfalt

Um diese Abgrenzungsschwierigkeiten zu bewältigen, teilen einige die nach § 276 Abs. 2 BGB im Verkehr erforderliche Sorgfalt in zwei unterschiedliche Bestandteile auf.[502] Nach dieser Ansicht kann und muss der Schuldner Handlungen mit äußerer Sorgfalt vornehmen. Dies ist dann der Fall, wenn sein Verhalten die ihm obliegenden Pflichten beachtet oder den Verhaltensweisen entspricht, die bei bestimmten Rechtsgütern im Umgang mit einer Gefahr geboten sind. Kurz gesagt muss das

---

[500] Vollkommer/Heinemann, Rechtsanwaltshaftung, RdNr. 392.

[501] Vgl. dazu o. 0.

[502] Deutsch, Die Fahrlässigkeit im neuen Schuldrecht, AcP 202 (2002), S. 889, 903.

Verhalten sachgemäß sein.[503] Der Schuldner muss mit seinem Verhalten bestimmte Regeln der Kunst oder Vorsichtsmaßnahmen einhalten.[504] Er handelt zum Beispiel äußerlich sorgfältig, wenn er die Verbotsnorm beachtet und in eine Straßenkreuzung nicht einfährt, da die Ampel rot zeigt.[505] Sein objektiv äußerliches Verhalten entspricht damit den bestehenden Gebots- und Verbotsnormen. Die Einhaltung dieser Normen verlangt danach, die höchste Sorgfalt zu beachten.[506]

Den zweiten Bestandteil bildet die sog. innere Sorgfalt. Diese beinhaltet die subjektive Komponente der Sorgfalt. Der Schuldner handelt mit innerer Sorgfalt, wenn er sein Können und seine innere Anspannung im von ihm geforderten Maße dafür verwendet, äußerlich sorgfältig zu handeln.[507]

Die Trennung nach äußerer und innerer Sorgfalt gelingt aber vielfach nicht eindeutig. So kann eine innere Sorgfaltspflicht, bestimmte Anstrengungen zu unternehmen, in eine äußere Sorgfaltspflicht, bestimmte Handlungen zu unterlassen oder vorzunehmen, umgekehrt werden.[508]

In Bezug auf das Verschulden gilt nach den Vertretern dieser Ansicht ein personalisierter Maßstab. Dieser bleibt hinter dem bei der Rechtswidrigkeit geforderten Höchstmaß der Sorgfalt zurück.[509] Die innere Sorgfalt stellt dagegen auf die persönlichen Möglichkeiten des Schuldners in der jeweiligen Situation ab und bleibt daher hinter dem der äußeren Sorgfalt zurück. Dem Schuldner ist damit ein Verhalten nur dann zurechenbar und vorwerfbar, wenn er die Anforderungen, die an seine Achtsamkeit gestellt werden, missachtet. Damit ergibt sich ein Stufenverhältnis mit fallenden Maßstäben beginnend bei der Rechtswidrigkeit mit der höchsten Sorgfalt.

Es wird vertreten, dass ein Verhalten des Schuldners nur fahrlässig ist, wenn der Schuldner die äußere und innere Sorgfalt kumulativ verletzt hat.[510] Die Verletzung der äußeren Sorgfalt indiziert nach dieser Ansicht die Verletzung der inneren Sorg-

---

[503] Deutsch, Allgemeines Haftungsrecht, RdNr. 385.

[504] U. Huber, FS f. E. R. Huber, S. 253, 265.

[505] Angelehnt an eines der zahlreichen Beispiele bei Deutsch, Allgemeines Haftungsrecht, RdNr. 385.

[506] Deutsch, Allgemeines Haftungsrecht, RdNr. 385; ders., Die Fahrlässigkeit im neuen Schuldrecht, AcP 202 (2002), S. 889, 905.

[507] Deutsch, Allgemeines Haftungsrecht, RdNr. 388.

[508] U. Huber, in: FS für E.R. Huber, S. 253, 266 mit einem instruktivem Beispiel.

[509] Deutsch, Allgemeines Haftungsrecht, RdNr. 385 a.E.

[510] Ausführlich Deutsch, Fahrlässigkeit und erforderliche Sorgfalt, S. 469ff.

falt.[511] Die äußere und innere Sorgfalt werden von anderen Meinungen aber auch einzeln dazu herangezogen, den jeweils objektiven oder subjektiven Maßstab der Fahrlässigkeit zu bilden.[512]

Insbesondere bei der äußeren Sorgfalt ergeben sich ein weiteres Mal Überschneidungen mit anderen Tatbestandsmerkmalen. Durch das ausschließlich objektive Verständnis der äußeren Sorgfalt im Rahmen der Fahrlässigkeit unterscheidet sich dies kaum von der Pflichtverletzung sowie der Rechtswidrigkeit. Mit der Verletzung der äußeren Sorgfalt wird nochmals Bezug genommen auf das in der Pflichtverletzung liegende Unrecht.[513] Für die Trennung zwischen Rechtswidrigkeit und Fahrlässigkeit ist die Aufspaltung der Fahrlässigkeit in äußere und innere Sorgfalt daher nicht hilfreich.

e) Beweislastumkehr

Mit der Formulierung des § 280 Abs. 1 S. 2 BGB n. F. wird eine Beweislastumkehr erreicht. Das Gesetz vermutet das Vertretenmüssen des Vertragsschuldners, wenn dieser eine Pflichtverletzung begangen hat. Damit gleicht die Rechtlage in Bezug auf die Beweislast auf den ersten Blick der Rechtslage vor der Schuldrechtsmodernisierung. Bei der früheren pVV fand der damalige § 282 BGB a. F. Anwendung, der ebenfalls vorsah, dass sich der Schuldner hinsichtlich seines Vertretenmüssens entlasten muss.[514] Diese Beweislastverteilung erfolgte nach Gefahren- und Verantwortungsbereichen.

Auch wenn die Beweislast auf den ersten Blick im alten und neuen Schuldrecht gleich verteilt ist, besteht ein qualitativer Unterschied zwischen den beiden Regelungen. Während es sich bei § 282 BGB a. F. um eine bloße Beweislastregel handelt, ist die Beweislastverteilung im Rahmen des § 280 Abs. 1 S. 2 BGB n. F. als materiellrechtliche Einwendung ausgeformt.[515]

Aufgrund der Gestalt der vertraglichen Pflichten sowie deren Verletzung[516] steht dem Gläubiger nach der Schuldrechtsmodernisierung der Anscheinsbeweis zur

---

[511] Deutsch, Allgemeines Haftungsrecht, RdNr. 390f.

[512] Ausführlich Deutsch, Fahrlässigkeit und erforderliche Sorgfalt, S. 471ff.

[513] Gegen eine pauschale Zuordnung der äußeren Sorgfalt zur Pflichtwidrigkeit Spickhoff, Das System der Arzthaftung im reformierten Schuldrecht, NJW 2002, S. 2530, 2536.

[514] BT-Drucks. 14/6040, S. 136.

[515] Kohler, Pflichtverletzung und Vertretenmüssen - die beweisrechtlichen Konsequenzen des neuen § 280 Abs. 1 BGB, ZZP 118 (2005), S. 25, 26f.

[516] S. dazu o. § 6 A. III. 2.

Verfügung. Diese Wirkung stellt sich gerade bei der Haftung des Steuerberaters ein, da die „Verletzungsmaterie“ eindeutig im Bereich des Steuerberaters liegt.[517] Versteht man wie die h. M. das Fahrlässigkeitsverschulden als ein rein objektives Element, so kann der Gläubiger mit der Pflichtverletzung zugleich die Fahrlässigkeit des Schuldners beweisen. Für eine Exkulpation des Schuldners verbleibt damit kaum Raum.[518]

Eine eigenständige Bedeutung erhält die gesetzliche Beweislastumkehr lediglich dann, wenn man von einem subjektiven Fahrlässigkeitbegriff ausgeht, oder die erforderliche Sorgfalt in eine innere und äußere Sorgfalt untergliedert. Nur für diesen Fall erscheint es zumindest denkbar, dass der Steuerberater zu seiner Entlastung vortragen kann, er habe das Normalmaß an innerer Anspannung aufgewendet und die Pflichtverletzung dennoch nicht abwenden können.[519]

f) Zwischenergebnis

Zusammenfassend kann man festhalten, dass das Vertretenmüssen nach wie vor eine grundlegende Rolle im Bereich der vertraglichen Haftung spielt. Gerade bei der Fahrlässigkeitshaftung ergeben sich dabei Abgrenzungsschwierigkeiten, wenn man die Rechtswidrigkeit der Pflichtverletzung nach der Lehre des Verhaltensunrechts interpretiert. Danach soll sich die Rechtswidrigkeit nämlich aus der Verletzung der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt durch den Schuldner ergeben. Damit zieht diese Meinung aber nichts anderes als die gesetzliche Definition der Fahrlässigkeit gem. § 276 Abs. 2 BGB heran. Da allgemein anerkannt ist, dass Rechtswidrigkeit und Fahrlässigkeit nicht identisch sind, ist deshalb eine Abgrenzung erforderlich. Dieses Abgrenzungserfordernis bestand auch schon vor dem Inkrafttreten der Schuldrechtsmodernisierung im Rahmen der damaligen pVV.[520] Die Schaffung des § 280 Abs. 1 BGB n. F. hat daran nichts geändert. Besondere Bedeutung erlangt die Abgrenzung zusätzlich durch die im Gesetz nunmehr vorgesehene Beweislastverteilung. Während der Geschädigte nämlich die Pflichtverletzung darzulegen und zu beweisen hat, trifft den Schuldner in Bezug auf sein eigenes (fehlendes) Verschulden die Darlegungs- und Beweislast. Je nachdem, wo man die Grenzlinie innerhalb des Begriffs der Verletzung der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt zieht, hat dies Einfluss auf die vom Schuldner oder Geschädigten darzulegenden und zu beweisenden Umstände.

---

[517] Deutsch, Die Fahrlässigkeit im neuen Schuldrecht, AcP 202 (2002), S. 889, 909.

[518] Ernst, in: MüKo § 280 RdNr. 149.

[519] Karg, Anwaltsvertragshaftung, S. 249.

[520] Ausführlich hierzu Karg, Anwaltsvertragshaftung, S. 131ff.

Vergleichbare Schwierigkeiten im Rahmen des Vertretenmüssens folgen zwar aus der Lehre vom Erfolgsunrecht nicht. Allerdings führt sie im Zusammenhang mit der Verschuldensvermutung des § 280 Abs. 1 S. 2 BGB zu einer Quasi-Zufallshaftung.[521] Ein solches Ergebnis war jedoch vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt, so dass diese Ansicht abzulehnen ist.

Diese Schwierigkeiten ergeben sich nicht, wenn man im Falle der vertraglichen Haftung davon ausgeht, dass der für die Feststellung der Rechtswidrigkeit erforderliche Verhaltensbezug bereits in der vereinbarten Vertragspflicht enthalten ist. Die vertraglich vereinbarten Vertragspflichten sind stets (im Falle von einer Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges zumindest auch) Verhaltenspflichten. Die Verhaltenspflichten gebieten dem Schuldner regelmäßig, sich in der einen oder anderen Weise zu verhalten oder ein bestimmtes Verhalten zu unterlassen. Für die Prüfung, ob das Verhalten des Schuldners rechtswidrig ist, ist damit nicht auf die Formel der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt zurückzugreifen. Die im Verkehr erforderliche Sorgfalt definiert sich, wie oben gesehen, aus den individuellen Vertragspflichten. Die Rechtswidrigkeit als Folge der Außerachtlassung der vertraglichen Pflichten ergibt sich somit schlicht aus der Pflichtverletzung. Die Pflichtverletzung indiziert folglich die Rechtswidrigkeit nicht nur, sondern trägt sie gleichsam in sich (Pflichtwidrigkeit).[522]

Damit ist aber noch nichts für die Abgrenzung zwischen Rechtswidrigkeit und Fahrlässigkeit gewonnen. Betrachtet man die Aufteilung in innere und äußere Sorgfalt sowie den Versuch, mit Hilfe unterschiedlicher Haftungsmaßstäbe zu einer Trennung zwischen Rechtswidrigkeit und Vertretenmüssen zu kommen, kann man Folgendes festhalten: Letztlich versuchen beide Ansätze zwischen objektiven und subjektiven Elementen zu unterscheiden. Auch wenn die Methoden, die objektiven und subjektiven Elemente voneinander zu trennen, verschieden sind:

Im Ergebnis werden die objektiven Aspekte der Rechtswidrigkeit zugeordnet, wohingegen die subjektiven Elemente zur Beschreibung des Verschuldens herangezogen werden.[523] Freilich soll im Rahmen der Fahrlässigkeit ein objektivierter Maß-

---

[521] Vgl. dazu ausführlich oben § 6 A. III. 3. b).

[522] Löwisch, Rechtswidrigkeit und Rechtfertigung von Forderungsverletzungen, AcP 165 (1965), S. 421; Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 197; Fischer, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 950; einschränkend Vollkommer/Heinemann, Rechtsanwaltshaftung, RdNr. 385.

[523] Deutsch, Fahrlässigkeit und erforderliche Sorgfalt, S. 461 m. w. N.

stab Anwendung finden.[524] Letztlich besteht das vorwerfbare Moment darin, dass der Schuldner mit seinem Verhalten subjektiv-individuell hinter diesem Maßstab zurückbleibt. Insofern haben beide Ansätze auf ihre Weise Recht. Nach der eingangs festgestellten Funktion der Rechtswidrigkeit soll diese nämlich zur Feststellung dienen, ob der Erfolg und/oder das Verhalten gegen die Rechtsordnung verstößt, also Unrecht darstellt. Dabei handelt es sich um eine Wertung anhand objektiver Maßstäbe. Die subjektive Komponente wird dagegen entsprechend der Funktion des Tatbestandsmerkmals des Verschuldens zur Bestimmung der persönlichen Zurechenbarkeit und Vorwerfbarkeit herangezogen.[525]

Die Ansicht, wonach das Fahrlässigkeitsverschulden in eine äußere und eine innere Sorgfalt zu unterteilen ist, versucht letztlich mit Hilfe der inneren Sorgfalt ebenfalls einen subjektiven Aspekt der Fahrlässigkeit als Zurechnung einzubeziehen.[526]

Die Zuordnung der objektiven Seite der Sorgfalt (oder äußere Sorgfalt) zur Pflichtwidrigkeit und die Zuweisung der subjektiven Aspekte zum Vertretenmüssen ist dabei auch aus Gründen der Beweislastverteilung geboten. Nachdem der Gläubiger die Pflichtverletzung durch den Schuldner sowie den Schadenseintritt und die beide Elemente verbindende Kausalität bewiesen hat, besteht für den Schuldner regelmäßig nur noch die Möglichkeit, sich aufgrund subjektiver Aspekte zu entlasten. Auf diese Weise erlangt die Unterteilung in äußere und innere Sorgfalt vor dem Hintergrund der Beweislastverteilung an Bedeutung.

Auch die Problematik des Rechtsirrtums des Steuerberaters lässt sich mit diesem Ansatz lösen. Unterläuft dem Steuerberater trotz Aufbringung der normalen inneren Sorgfalt ein Rechtsirrtum, kann dies nicht als fahrlässig bezeichnet werden. Der Steuerberater hat in diesem Fall die zugrunde liegende Pflichtverletzung nicht zu vertreten.[527]

---

[524] Die Ansicht, die Fahrlässigkeit sei ausschließlich nach subjektiven Maßstäben zu beurteilen muss sich freilich, um den Vertrauensschutz im Zivilrecht zu gewährleisten, auf die Rechtsfigur des Übernahmeverschuldens stützen. Vgl. hierzu Karg, Anwaltsvertragshaftung, S. 151ff. passim.

[525] U. Huber, in: FS f. E.R. Huber, S. 257f. und Deutsch, Fahrlässigkeit und erforderliche Sorgfalt, S. 458, die davon ausgehen, dass die im Verkehr erforderliche Sorgfalt nicht nur das Vertretenmüssen, sondern auch die Rechtswidrigkeit der Pflichtverletzung bezeichnet.

[526] Deutsch, Allgemeines Haftungsrecht, RdNr. 386.

[527] Deutsch, Die Medizinhaftung nach dem neuen Schuldrecht und dem neuen Schadensrecht, JZ 2002, S. 588, 591.

5. Kausalität und Zurechenbarkeit

a) Allgemeines

Nach dem Wortlaut des § 280 Abs. 1 S. 1 BGB hat der Schuldner den Schaden zu ersetzen, der durch seine Pflichtverletzung entstanden ist. Die Pflichtverletzung muss also für den Schaden des Gläubigers kausal geworden sein. Die Kausalität ist einerseits Grund für die Haftung andererseits aber auch deren Grenze.[528] Der Schuldner haftet für den beim Gläubiger eingetretenen Schaden nur dann, wenn er die Ursachenkette mit seinem Verhalten in Gang gesetzt hat. Da dies aber im Einzelfall zu einer sehr weitgehenden Haftung des Schuldners führen würde, wird die Kausalität durch die Zurechenbarkeit weiter beschränkt.

Mit der haftungsbegründenden Kausalität wird der Ursachenzusammenhang zwischen der Verletzung der Vertragspflicht und der eingetretenen Rechtsgutsverletzung beschrieben. In den Fällen der Vermögensschädigung ist hier auf das geschützte Vermögensinteresse des Gläubigers abzustellen.[529] Dagegen bezieht sich die haftungsausfüllende Kausalität auf den Ursachenzusammenhang zwischen der Rechtsgutsverletzung und dem verursachten Schaden.[530] Sowohl bei der Feststellung der haftungsbegründenden als auch der haftungsausfüllenden Kausalität finden die gleichen Grundsätze Anwendung. Gleichwohl wird in der Praxis eine Prüfung des adäquaten Zusammenhangs im Rahmen der haftungsbegründenden Kausalität entbehrlich sein, wenn die Kausalität im Sinne der Äquivalenztheorie bejaht werden kann.[531]

b) Kausalität

Ausgangspunkt bei der Untersuchung des Ursachenzusammenhangs ist stets die Kausalität im eigentlichen Wortsinn. Hat eine Pflichtverletzung keine Ursache in der Rechtsgutverletzung oder den daraus entstandenen Schaden im Sinne der Äquivalenztheorie[532] gesetzt, scheidet ein Kausalzusammenhang von vornherein aus. Nach dieser Theorie ist jedes Ereignis in der Ursachenkette als gleichwertig zu betrachten. Die Kausalität wird danach nur verneint, wenn die Pflichtverletzung des Schuldners gar nicht in der Ursachenkette, die zur Rechtsgutsverletzung oder dem

---

[528] Heinrichs, in: Palandt, vor § 249 RdNr. 54.

[529] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 97.

[530] Heinrichs, in: Palandt, vor § 249 RdNr. 56.

[531] Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 210f. m. w. N.

[532] Auch conditio-sine-qua-non-Formel.

Schaden führt, enthalten ist. Die Äquivalenztheorie ist allerdings sehr weit gefasst und führt sehr häufig zur Bejahung der Kausalität. Aus diesem Grund wird in einem weiteren Schritt die Zurechenbarkeit des eingetretenen Erfolges zur ursprünglichen Pflichtverletzung durch eine wertende Betrachtung untersucht, um diesen weiten Kausalitätsbegriff einzuschränken.[533]

c) Zurechenbarkeit

Im Zivilrecht ist die sog. Adäquanztheorie für die wertende Feststellung des Ursachenzusammenhangs weitgehend anerkannt. Ein adäquater Ursachenzusammenhang ist danach einschränkend zur Äquivalenztheorie zu verneinen, wenn ein Erfolgseintritt unter regelmäßigen Umständen so unwahrscheinlich ist, dass der Schuldner mit einem Erfolgseintritt nicht ernsthaft zu rechnen brauchte.[534] Neben der Adäquanztheorie wird aber auch auf die Theorie vom Schutzzweck der Norm zurückgegriffen. Nach dieser Theorie besteht ein Zurechnungszusammenhang nur dann, wenn der Schaden, den der Gläubiger geltend macht, auch in den Schutzbereich der verletzten Norm oder Vertragspflicht fällt.[535] Verpflichtet sich ein Steuerberater vertraglich im Rahmen einer Beratung nicht dazu, zu vermeiden, dass ein bestimmter Schaden entsteht, kann er auch nicht dazu verpflichtet sein, diesen Schaden zu ersetzen, wenn dieser dennoch eintritt.[536]

6. Rechtsfolge

Liegen die oben genannten Voraussetzungen für die Haftung des Steuerberaters vor – haftet er also aufgrund der Schlechtleistung einer Hauptleistungspflicht sowie aus der Verletzung einer leistungsbezogenen oder sonstigen Nebenpflicht – , hat er dem geschädigten Mandanten bei Vorliegen eines Steuerberatungsvertrages mit werkvertraglichem Charakter nach § 280 Abs. 1 BGB den Schaden infolge der mangelhaften Leistung zu ersetzen (Integritätsinteresse). Die Schadenersatzpflicht tritt nicht an die Stelle des Erfüllungsanspruchs des Mandanten. Der Erfüllungsanspruch bleibt vielmehr weiter bestehen (sog. Schadenersatz neben der Leistung).[537] Damit deckt der Ersatzanspruch aus § 280 Abs. 1 BGB die Schäden ab, die nicht

---

[533] Heinrichs, in: Palandt, vor § 249 RdNr. 58.

[534] BGH NJW-RR 1990, S. 204.

[535] BGH NJW 2002, S. 2459, 2460; ausführlich mit mehreren Beispielen Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 120ff.

[536] BGH DStR 2007, S. 738 m. Anm. Hömig/Meixner; Fahrendorf, in: Rinsche/Fahrendorf/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, RdNr. 756.

[537] Heinrichs, in: Palandt, § 280 RdNr. 32.

durch die Nacherfüllung behoben werden können.[538] Aus diesem Grunde ist auch eine Regelung zur Nachfristsetzung wie in § 281 Abs. 1 BGB nicht erforderlich. Der Haftungsanspruch aus § 280 BGB zielt damit auf den Ersatz des Mangelfolgeschadens. Dagegen greifen die §§ 280 Abs. 3, 281 Abs. 1 BGB ein, wenn der Mangel gerade in der erbrachten Hauptleistung liegt und noch behebbar ist. Vor diesem Hintergrund und dem Grundsatz des Vorrangs des Erfüllungsanspruchs, der dem modernisierten Schuldrecht zugrunde liegt, besteht nach § 281 BGB auch das Erfordernis einer Nachfristsetzung.[539]

Ist der Steuerberatungsvertrag – wie in den überwiegenden Fällen – als Dienstvertrag zu qualifizieren, soll nach einer Ansicht § 280 Abs. 1 BGB n. F. auch den Ersatz des Schadens umfassen, der auf der Schlechtleistung der Hauptleistungspflicht (Mangelschaden) beruht. Zur Begründung wird angeführt, dass im Dienstvertragsrecht die Rechtsfolgen für Schlechtleistung (Gewährleistungsrecht) nicht gesondert geregelt sind und damit die §§ 281ff. BGB in diesen Fällen nicht anwendbar sind.[540] Eine weitergehende Begründung liefern die Vertreter dieser Meinung aber nicht. Jedenfalls erscheint es aus systematischen Überlegungen nicht überzeugend, die Anwendung des § 280 Abs. 1 BGB in diesen Fällen anzunehmen, weil die Dienstleistung in den meisten Fällen durch Zeitablauf ohnehin nicht nachholbar und der Mangel dadurch nicht mehr behebbar sei.[541] Als typisches Beispiel kann hier der Steuerberater dienen, der es versäumt, einen aussichtsreichen Einspruch fristgerecht einzulegen und der Bescheid dadurch bestandskräftig wird.[542] Die Frage, ob die §§ 281ff. BGB auch anwendbar sind, wenn kein vertragsspezifisches Gewährleistungsrecht existiert, ist bei der Definition des Anwendungsbereichs der §§ 281ff. BGB im Folgenden zu klären.[543]

Auch im Rahmen der früheren pVV musste der Schädiger dem Geschädigten das Integritätsinteresse ersetzen.[544] Bei der Schlechtleistung einer dienstvertraglichen

---

[538] Heinrichs, in: Palandt, § 280 RdNr. 18.

[539] Dazu näher u. § 6 A. IV. 1.

[540] Faust, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 153f.; Heinrichs, in: Palandt, § 280 RdNr. 16; Stadler, in: Jauernig, § 280 RdNr. 11; Unberath, in: Bamberger/Roth, § 280 RdNr. 23.

[541] So Karg, Anwaltsvertragshaftung, S. 195f., dem einzuräumen ist, dass die zur ordnungsgemäßen Erfüllung erforderliche Dienstleistung des Steuerberaters in den wenigsten Fällen aus tatsächlichen Gründen nachholbar ist (z. B. Wahrnehmung der Interessen des Mandanten im Rahmen einer Betriebsprüfung).

[542] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsmodernisierung, RdNr. 147.

[543] S. u. § 6 A. IV. 1.

[544] Fahrendorf, in: Rinsche/Fahrendorf/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, RdNr. 876ff.

Hauptleistungspflicht war die pVV die bisherige Anspruchsgrundlage.[545] Die Schuldrechtsmodernisierung hat insofern keine Änderung zur bisherigen Rechtslage gebracht.

Der sich aus § 280 Abs. 1 BGB ergebende Schadenersatzanspruch wird durch die Regelungen der §§ 249ff. BGB ausgefüllt.

7. Schaden und Vorteilsanrechnung

a) Allgemeines

Zwar änderte die Schuldrechtsmodernisierung die Rechtslage bei der Schadensbestimmung nicht. Der Vollständigkeit halber soll hier aber nicht auf eine - zumindest kurze – Darstellung verzichtet werden.

Haftet ein Steuerberater seinem Mandanten auf Schadenersatz, muss zunächst festgestellt werden, ob diesem überhaupt ein Schaden entstanden ist. Andernfalls wäre die grundsätzliche Ersatzpflicht des Steuerberaters wirtschaftlich bedeutungslos. Das Gesetz regelt nicht, was unter einem Schaden zu verstehen und wie dessen Höhe zu bestimmen ist. Der Schadensbegriff ist damit – der gesetzgeberischen Absicht entsprechend[546] – auslegungsfähig und -bedürftig.

Im Bürgerlichen Gesetzbuch findet sich lediglich eine Regelung dazu, wie der Schaden zu ersetzen ist. Nach der Grundregel des § 249 Abs. 1 BGB muss der zum Schadenersatz verpflichtete Schädiger den Geschädigten so stellen, wie dieser ohne das schädigende Ereignis stünde (sog. Naturalrestitution). Der Schädiger muss also grundsätzlich den ursprünglichen Zustand wiederherstellen. In den Fällen der Steuerberaterhaftung wird der beim Mandanten entstandene Schaden aber i. d. R. nicht auf der Beschädigung eines körperlichen Gegenstands oder der Verletzung des Körpers beruhen. Regelmäßig wird das Vermögen des Mandanten als solches geschmälert sein. Die Ersatzpflicht des Steuerberaters besteht in diesen Fällen in Form einer Pflicht zur Zahlung eines Geldbetrages (vgl. §§ 250, 251 BGB). Die Naturalrestitution spielt dagegen keine besondere Rolle.[547]

---

[545] Mayerhöfer, Die Integration der positiven Forderungsverletzung in das BGB, MDR 2002, S. 549, 549f.

[546] Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 224 m. w. N.

[547] Gleichwohl darf nicht verkannt werden, dass die Naturalrestitution auch in den Fällen der Beschädigung eines Gegenstands keine große Bedeutung hat.

b) Schadensbestimmung

Für die Feststellung, ob dem Mandanten ein Schaden entstanden ist, und wenn ja, in welcher Höhe, wird nach allgemeiner Auffassung auf die sog. Differenzhypothese zurückgegriffen. Danach wird die Vermögenslage des geschädigten Mandanten mit seiner potentiellen Vermögenslage verglichen, die ohne das schädigende Ereignis bestünde. Ergibt sich dabei eine Differenz zu Ungunsten des Mandanten, so hat er einen Schaden erlitten, den der Steuerberater, dessen Pflichtverletzung für die Vermögenseinbuße des Mandanten kausal wurde, ausgleichen muss.[548]

Der Vergleich der Vermögenslagen wird freilich dadurch erschwert, dass auch der Begriff des Vermögens nicht gesetzlich definiert ist.[549] Insofern bestehen schon Unklarheiten bei der für die Schadensbestimmung erforderlichen Bestimmung der zu vergleichenden Vermögenslagen. Es ist jedoch grundsätzlich anerkannt, dass die für den Vermögensvergleich heranzuziehenden Vermögenswerte nach objektiven Maßstäben zu bestimmen sind.[550]

In der Praxis besteht jedoch eine der mit der Anwendung der Differenzhypothese verbundenen Schwierigkeiten darin, dass sie sich bei einer der beiden zum Vergleich herangezogenen Vermögenslagen (Vermögenslage ohne schädigendes Ereignis) auf einen hypothetischen Wert stützt. Da die Entwicklung des Vermögensbestands des geschädigten Mandanten tatsächlich durch die Pflichtverletzung des Steuerberaters beeinflusst wurde, ist dieser Vermögenswert nicht ohne weiteres messbar oder feststellbar. Vielmehr dient die Prognose, wie sich das Vermögen des Mandanten ohne schädigendes Ereignis entwickelt hätte, als Basis zur Bestimmung des Werts. Der Wert beruht lediglich auf einer Annahme.[551]

Diese Annahme wird von den unterschiedlichsten Faktoren beeinflusst. Unter anderem ist entscheidend, welcher Zeitpunkt für die Bestimmung der Vermögenslage gewählt wird. So kann man für die Frage, ob ein Schaden entstanden ist, darauf abstellen, dass das Vermögen des Mandanten in seinem Bestand aufgrund der Pflichtverletzung des Steuerberaters gefährdet erscheint. Man kann für den Vermögensvergleich aber auch auf einen Bestand zu einem Zeitpunkt zurückgreifen, zu dem sich die Vermögenseinbuße bereits verwirklicht hat.[552] In ersterem Fall ist ein

---

[548] Fahrendorf, in: Rinsche/Fahrendorf/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, S. 300.

[549] Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 225.

[550] Becker-Eberhard, in: FS f. Schumann, S. 7f. m. w. N.

[551] Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 225f.

[552] Vgl. Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, RdNr. I 170 zu den einzelnen Zeitpunkten, die für die Schadensbestimmung in der Rechtsprechung Beachtung finden.

tatsächlicher Schaden noch nicht feststellbar. Vielmehr wird eine zu erwartende spätere Entwicklung zugrunde gelegt. In diesem Fall ist die Schadensbestimmung also wertungsabhängig.[553]

Die Rechtsprechung entwickelte aber auch Fallgruppen, bei deren Vorliegen ein Schaden selbst dann bejaht wird, wenn die Betrachtung mit Hilfe der Differenzhypothese nicht zu einer objektiven Vermögensminderung führt (sog. Kommerzialisierungsgedanke[554] und normativer Schaden[555]).

Im Rahmen der Bestimmung eines normativen Schadens kann unter anderem von Bedeutung sein, welche Absichten der Mandant hatte.[556] Häufig stellt sich auch die Frage, ob die verschlechterte Vermögenslage beim Mandanten adäquat kausal von der Pflichtverletzung des Steuerberaters verursacht wurde. Nicht jede Vermögensminderung beim geschädigten Mandanten steht nämlich in einem adäquat kausalen Zusammenhang mit der Pflichtverletzung des Steuerberaters und stellt einen Schaden im Sinne des § 249 BGB dar.[557]

c) Vorteilsanrechnung

Der Steuerberater muss durch seine Pflichtverletzung aber nicht ausschließlich einen Schaden beim Mandanten verursachen. In einigen Fällen erwachsen dem Mandanten auch Vorteile aus derselben Handlung des Steuerberaters, mit der er den Mandanten gleichzeitig schädigt.

Eine gesetzliche Regelung für die Anrechenbarkeit von Vorteilen, die dem Geschädigten zuwachsen, auf den entstandenen Schaden gibt es nicht. Als wesentliche Voraussetzung für die Vorteilsanrechnung hat sich aber die Kausalität der Pflichtverletzung für die Vorteilsentstehung herausgebildet. Lediglich die Vorteile sind zugunsten des Schädigers anzurechnen, die auch durch dessen schädigendes Verhalten adäquat kausal verursacht wurden.[558] Die Anrechnung von Leistungen Drit-

---

[553] Becker-Eberhard, in: FS f. Schumann, S. 8 m. w. N. Die Frage nach dem Zeitpunkt des Schadenseintritts spielt auch bei der Bestimmung des Zeitpunkts, in dem die Verjährungsfrist zu laufen beginnt, eine wichtige Rolle. Vgl. dazu § 11 B. III. 1. a).

[554] Heinrichs, in: Palandt, vor § 249 RdNr. 10.

[555] Hierzu ausführlich Fahrendorf, in: Rinsche/Fahrendorf/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, S. 303ff.

[556] Jungk, Der Schadensbegriff in der Anwaltshaftung, AnwBl. 2005, S. 785, 786.

[557] Vgl. Jungk, Der Schadensbegriff in der Anwaltshaftung, AnwBl. 2005, S. 785 mit einem Beispiel aus der Anwaltshaftung.

[558] BGH NJW 1990, S. 1360, st. Rspr.

ter ist ebenso anerkannt wie der Abzug von Vorteilen, die der Geschädigte selbst erzielt.[559] Umstritten ist jedoch, ob auch eine auf dem schädigenden Ereignis beruhende Steuerbegünstigung anzurechnen ist.[560]

Eine Grenze wird dem Vorteilsausgleich lediglich durch die Zumutbarkeit gezogen. Danach darf der Geschädigte nicht unzumutbar vom Vorteilsausgleich benachteiligt werden. Den Schädiger soll hingegen die Vorteilsanrechnung nicht in unbilliger Weise begünstigen.[561]

Es wird darüber hinaus zwar bezweifelt, ob es generell gerecht ist, wenn dem Steuerberater, der seinen Mandanten durch einen Kunstfehler schädigt, zugute kommt, dass der Mandant dadurch andere Vorteile erlangt. Die Funktion des Schadenersatzes rechtfertigt diese Zweifel allerdings nicht, da dem Schadenersatz im deutschen Zivilrecht keine Straffunktion zukommt.[562]

Die Darlegungs- und Beweislast für etwaig anrechenbare Vermögensvorteile auf Seiten des Mandanten trägt der Steuerberater, da diesem auch die Vorteile der erfolgenden Anrechnung zugute kommen.[563]

8. Mitverschulden

Von dem vorstehenden Vorteilsausgleich grundsätzlich zu unterscheiden ist das Mitverschulden gem. § 254 BGB. In beiden Fällen verringert sich zwar die Höhe des Schadenersatzanspruchs des geschädigten Mandanten. Die Begründung hierfür ist jedoch grundlegend unterschiedlich. Beim Vorteilsausgleich erwächst dem Geschädigten durch das schädigende Verhalten des Steuerberaters ein Vorteil, den sich dieser auf die Höhe seines Schadenersatzanspruchs anrechnen lassen muss. Liegt Mitverschulden vor, fällt der vom Schädiger zu leistende Schadenersatz ebenfalls geringer aus. Der Grund dafür liegt aber nicht darin, dass der berechnete Schadenersatz als solcher zu schmälern ist. Vielmehr hat der Geschädigte eine ihn selbst treffende Obliegenheit in vorwerfbarer Weise verletzt und damit neben dem Steuerberater eine adäquat kausale Ursache für den eigenen Schaden gesetzt. Da es für den Steuerberater aber unbillig wäre, wenn er den gesamten Schaden, der eben auch durch den Geschädigten selbst in zurechenbarer Weise verursacht wurde, ersetzen müsste, findet das Mitverschulden bei der Bestimmung der Höhe des

---

[559] Heinrichs, in: Palandt, vor § 249 RdNr. 125ff.

[560] Hierzu ausführlich Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, RdNr. I 181 m. w. N.

[561] Heinrichs, in: Palandt, vor § 249 RdNr. 120 m. w. N.

[562] Jungk, Der Schadensbegriff in der Anwaltshaftung, AnwBl. 2005, S. 785, 786.

[563] BGH NJW 1995, S. 2106, 2107f.

zu leistenden Schadenersatzes Berücksichtigung. Unter Mitverschulden versteht das Gesetz nicht einen vorwerfbaren, rechtswidrigen Verstoß gegen ein Verbot, sondern eine Verletzung eigener Interessen.[564] Dabei wird aus dem Maß des Mitverschuldens des Geschädigten und aus dem Maß des Verschuldens des Schädigers eine Quote gebildet,[565] an welcher der Schadenersatzanspruch gemessen wird. Damit kann sichergestellt werden, dass der Steuerberater nur den Anteil am Schaden zu ersetzen hat, den er auch verursacht hat.

Die Darlegungs- und Beweislast für ein etwaiges Mitverschulden des Mandanten trägt nach den allgemeinen Grundsätzen der haftende Steuerberater.

Besondere Beachtung verdient in diesem Zusammenhang das Folgende:

a) Allgemeine Schadensminderungspflicht

In § 254 Abs. 2 S. 1 BGB hat der Gesetzgeber ein grundlegendes Prinzip des Schadensrechts verankert. Danach darf der Geschädigte den ihm zugefügten Schaden nicht erhöhen, sondern ist im Gegenteil dazu verpflichtet, den Schaden nach Möglichkeit zu mindern. Diese Schadensminderungspflicht des Mandanten bezieht sich auf die Ausschöpfung sowohl der rechtlichen als auch der tatsächlichen Möglichkeiten. Diese Pflicht wird allerdings durch das dem Geschädigten zumutbare Maß begrenzt.[566]

Im Falle eines belastenden Steuerbescheids, der auf einer Pflichtverletzung des Steuerberaters beruht, zählt zu diesen Möglichkeiten unter anderem die Führung von Rechtsbehelfen, soweit diese hinreichende Aussicht auf Erfolg bieten. Grundsätzlich ist es für den geschädigten Mandanten nicht unzumutbar, auf die zur Verfügung stehenden gesetzlichen Mittel zurückzugreifen.[567]

b) Mandantenpflichten aus dem Steuerberatungsvertrag

Weiter oben wurden bereits ausführlich die Pflichten des Steuerberaters behandelt.[568] Es treffen aber auch den Mandanten Pflichten, die dieser gegenüber dem Steuerberater erfüllen muss.

---

[564] Heinrichs, in: Palandt, § 249 RdNr. 1.

[565] Zu den Abwägungsmaßstäben vgl. Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 259; zu den die Abwägung beeinflussenden Umständen vgl. Heinrichs, in: Palandt, § 254 RdNr. 63.

[566] Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, RdNr. I 131.

[567] BGH NJW-RR 1991, S. 1458, 1459.

[568] Vgl. o. § 5.

Aus dem Steuerberatungsvertrag ergibt sich die Pflicht des Mandanten, an dem Steuerverfahren mitzuwirken. Offensichtlich wird diese Pflicht, wenn man bedenkt, dass der Steuerberater zum Beispiel für die Erstellung einer Steuererklärung auf die Überlassung von Informationen durch den Mandanten angewiesen ist. Überlässt der Mandant dem Steuerberater die erforderlichen Belege nicht rechtzeitig und vollständig, ist dieser nämlich nicht in der Lage eine zutreffende Steuererklärung zu erstellen und abzugeben.[569] Diese den Mandanten treffende Nebenpflicht bezieht sich aber auch auf die vollständige Überlassung der erforderlichen Informationen.[570] Grundsätzlich darf der Steuerberater auf die Vollständigkeit und Richtigkeit der ihm vom Mandanten erteilten Auskünfte vertrauen, außer es mussten sich ihm Zweifel aufdrängen.[571]

9. Fazit

Will man die Arbeit des Gesetzgebers beurteilen, muss man das von ihm erlassene, neue Gesetz zunächst an den von ihm erklärten Zielen und Absichten messen.

Eine der wichtigsten Absichten des Gesetzgebers war es, mit der Schuldrechtsreform einen Gleichlauf zwischen den verschiedenen Tatbeständen des Leistungsstörungsrechts herbeizuführen.[572] Die Umsetzung dieses Ziels gelang zwar nur ansatzweise. In Bezug auf die Steuerberaterhaftung hat dieser Umstand jedoch keine allzu großen Auswirkungen. Von größerem Gewicht ist dagegen das erklärte Ziel des Gesetzgebers, mit § 280 Abs. 1 BGB n. F. eine einheitliche Anspruchsgrundlage für die Verletzung von Vertragspflichten zu schaffen.[573] Dies ist einerseits zwar gelungen, da § 280 Abs. 1 BGB n. F. tatsächliche eine „Drehscheibe“ für Schadenersatzansprüche aus Vertrag ist. Schließlich treten die §§ 281 bis 286 BGB n. F. nur zu § 280 Abs. 1 BGB n. F. hinzu und haben keine eigenständige Bedeutung. Andererseits tritt darin eine Schwäche der Schuldrechtsmodernisierung zutage, wenn man sie an einem weiteren Ziel des Gesetzgebers misst. Kern der Schaffung einer universalen Anspruchsgrundlage für vertraglichen Schadenersatz sollte nämlich die Prägung eines allumfassenden Leistungsstörungsbegriffs werden.[574] Da der Begriff der Pflichtverletzung in den §§ 281ff. BGB n. F. mit den bisherigen Katego-

[569] Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, RdNr. I 128.

[570] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 49.

[571] Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, RdNr. I 128 m. w. N.

[572] BT-Drucks. 14/6040, S. 134f.

[573] BT-Drucks. 14/6040, S. 134.

[574] BT-Drucks. 14/6040, S. 134f.

rien wie Nichtleistung und Verzug inhaltlich angefüllt und präzisiert wird, stellt er lediglich einen Oberbegriff dar.

An anderer Stelle wird offenbar, dass der gewählte Oberbegriff aber in sich nicht geschlossen ist und nicht alle denkbaren Kategorien der Leistungsstörung umfasst. Die Tatsache, dass für die frühere anfängliche Unmöglichkeit mit § 311a BGB n. F. ein eigener Tatbestand geschaffen wurde, zeigt dies deutlich.[575]

Die Schwierigkeiten, die aus der Prägung des Begriffs „Pflichtverletzung" resultieren, werden schon bei § 280 Abs. 1 BGB n. F. selbst sichtbar. Dieser Oberbegriff trägt nämlich nicht nur die Feststellung einer Leistungsstörung in sich. Vielmehr enthält er auch Komponenten der Rechtswidrigkeit und des Vertretenmüssens. In Bezug darauf kann man davon sprechen, dass der Begriff der Pflichtverletzung eine Doppelfunktion ausübt.[576] Diese Abgrenzungsschwierigkeiten wären für sich genommen nicht neu. Virulent werden sie jedoch im Zusammenspiel mit der Beweislastumkehr des § 280 Abs. 1 S. 2 BGB n. F.

Damit wurden bei weitem nicht alle Ziele des Gesetzgebers erreicht, wenngleich die Anwendung der neu formulierten Normen in der Praxis weit weniger Schwierigkeiten verursacht, als dies die vielen kritischen Stimmen vor Inkrafttreten des Schuldrechtsmodernisierungsgesetzes glauben machten. Nichtsdestoweniger kann man festhalten, dass das Schuldrecht weiterhin verbessert werden kann.

Einzig das Ziel, die bisherigen außergesetzlichen Anspruchsgrundlagen der c.i.c. und pVV zu kodifizieren,[577] wurden ohne weiteres erreicht.

IV. Weitere Haftungstatbestände

Durch die Schuldrechtsmodernisierung wurde zwar § 280 Abs. 1 BGB n. F. als zentrale Haftungsnorm geschaffen. Jedoch wurden die einzelnen Haftungstatbestände nicht in einem einzigen Tatbestand integriert. Stattdessen dient § 280 Abs. 1 BGB n. F. – wie bereits weiter oben[578] dargestellt – sowohl als eigenständige Anspruchsgrundlage als auch als Grundnorm, die von verschiedenen weiteren Tatbestandsnormen (§§ 281 bis 286 BGB n. F.) ergänzt wird. Die in diesen Normen im

---

[575] Canaris, Die Reform des Rechts der Leistungsstörungen, JZ 2001, S. 499, 507.

[576] Wilhelm, Die Pflichtverletzung nach dem neuen Schuldrecht, JZ 2004, S. 1055, 1059f., der darüber hinaus den einheitlichen Begriff der Pflichtverletzung in zwei Teile unterteilt: die positive Forderungsverletzung und die Haftung wegen Nichterfüllung (S. 1057).

[577] BT-Drucks. 14/6040, S. 133.

[578] S. § 6 A. II.

Einzelnen statuierten Voraussetzungen treten kumulativ zu den Voraussetzungen des § 280 BGB n. F. hinzu.[579]

Im Folgenden werden die einzelnen Tatbestände mit ihren spezifischen Voraussetzungen kurz dargestellt.

1. §§ 280 Abs. 1 und 3, 281 BGB

Diese Haftungsnormen bilden die Anspruchsgrundlage für den Ersatz des Schadens statt der Leistung wegen nicht oder nicht wie geschuldet erbrachter Leistung. Danach kann der Mandant verlangen, dass der Steuerberater Schadenersatz leistet, ohne die vertraglich eigentlich geschuldete Leistung zu erbringen (früher Schadenersatz wegen Nichterfüllung).[580]

Erfüllt der Steuerberater seine vertragliche Hauptleistungspflicht schlecht („nicht wie geschuldet"), so muss er dem Mandanten den Mangelschaden ersetzen. Eine mangelfreie Leistung schuldet er dagegen nicht zusätzlich (Ersatz des positiven Erfüllungsinteresses). Der Schaden, der an den übrigen Rechtsgütern des Mandanten durch die Pflichtverletzung des Steuerberaters verursacht wird, betrifft das sog. Integritätsinteresse und wird nicht von den §§ 280 Abs. 1 und 3, 281 BGB n. F. erfasst.[581] Ein solcher Schaden ist vielmehr als Mangelfolgeschaden nach § 280 Abs. 1 BGB zu ersetzen.[582] [583]

Aus dem Erfordernis der Nachfristsetzung kann man ableiten, dass § 281 BGB n. F. nur in den Fällen der nachholbaren Leistung eingreift. In den Fällen, in denen die Leistung nicht mehr nachgeholt werden kann[584], greift daher § 283 BGB n. F. (Unmöglichkeit) ein.

Nach einer Auffassung findet § 281 BGB keine Anwendung, wenn es sich bei dem zugrunde liegenden Steuerberatungsvertrag um einen Geschäftsbesorgungsvertrag mit Dienstvertragscharakter handelt. Begründet wird diese Ansicht mit der Tatsa-

---

[579] Der Wortlaut der § 280 Abs. 2 und Abs. 3 BGB n. F. weist deutlich darauf hin, dass die Voraussetzungen der §§ 281 bis 286 BGB n. F. zu den Voraussetzungen des § 280 Abs. 1 BGB n. F. hinzutreten („unter der/den zusätzlichen Voraussetzung/-en").

[580] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 140.

[581] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 159.

[582] Zur Differenzierung zwischen dem Anwendungsgebiet von § 280 und § 281 BGB vgl. o. § 6 A. III. 6.

[583] Zur Abgrenzung zwischen Mangelschaden und Mangelfolgeschaden vgl. Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 141.

[584] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 162 m. w. N.

che, dass im Dienstvertragsrecht im Gegensatz zum Kauf- oder Werkvertragsrecht keine gesonderte Regelung der Gewährleistungsrechte besteht.[585] Dies steht jedoch systematisch nicht mit der Stellung der §§ 280ff. BGB in Einklang; denn diese sollen das Leistungsstörungsrecht des BGB bündeln und einheitlich regeln.[586] Es ist dann aber nicht schlüssig, wenn diese allgemeinen Vorschriften für einzelne Vertragstypen gerade keine Anwendung finden sollen. Wäre die Annahme richtig, hätte der Gesetzgeber nicht nur sein Ziel verfehlt, ein allgemeines Leistungsstörungsrecht zu schaffen. Stattdessen bestünden dann für das Dienstvertragsrecht keinerlei Vorschriften für den Fall einer Leistungsstörung.

Die systematische Einordnung und damit die Frage der Anwendbarkeit kann aber auch nicht allein damit begründet werden, dass die §§ 281ff. BGB aufgrund des Nachfristerfordernisses von der Nachholbarkeit der Leistung ausgehen und dies bei Dienstleistungen nicht der Fall sei.[587] Die Nachholbarkeit von Dienstleistungen ist nämlich nicht per se ausgeschlossen. Ein Steuerberater kann beispielsweise auch dann noch mit einem Geschäftspartner des Mandanten zur Abklärung einer steuerlichen Frage Kontakt aufnehmen, wenn dies für einen früheren Zeitpunkt vorgesehen war.[588] In diesem Fall muss für den Mandanten die Möglichkeit bestehen, dem Steuerberater eine Frist zur Erfüllung seiner vertraglichen Pflichten zu setzen und bei fruchtlosem Ablauf der Frist den Ersatz des entstandenen Schadens auf das Erfüllungsinteresse[589] hin zu verlangen.

Die §§ 280 Abs. 1 und 3, 281 BGB n. F. verpflichten den Steuerberater auch dann zum Schadenersatz, wenn dieser die geschuldete Leistung gar nicht oder nur teilweise erbringt. Allerdings kann der geschädigte Mandant nur dann Schadenersatz statt der ganzen Leistung fordern, wenn er an der Teilleistung kein Interesse hat (§ 281 Abs. 1 S. 2 BGB n. F.).

Voraussetzung für den Anspruch des Mandanten ist es jedoch, dass er dem Steuerberater eine Nachfrist zur Leistungserbringung oder Nachbesserung setzt und diese erfolglos verstreicht (§ 281 Abs. 1 S. 1 BGB n. F.). Nach § 281 Abs. 2 BGB n. F. ist das Setzen einer Nachfrist aber entbehrlich, wenn bestimmte Umstände nach Abwägung der beiderseitigen Interessen die sofortige Geltendmachung recht-

---

[585] S. hierzu o. § 6 A. III. 6. m. w. N.

[586] Vgl. BT-Drucks. 14/6040, S. 134f.

[587] So aber z. B. Heinrichs, in: Palandt, § 280 RdNr. 18.

[588] Vgl. auch Karg, Anwaltsvertragshaftung, S. 222.

[589] Z.B. die Kosten für die Mandatierung eines weiteren Steuerberaters. Ebenso Heinrichs, in: Palandt, § 281 RdNr. 44.

fertigen.[590] Gerade aufgrund des dem Steuerberatungsvertrag zugrunde liegenden besonderen Vertrauensverhältnisses zwischen Mandant und Steuerberater wird eine Nachfristsetzung in den meisten Fällen entbehrlich sein. Wurde das Vertrauen des Mandanten in den Steuerberater durch eine mangelhafte Leistung beeinträchtigt, wird man dem Mandanten eine Nacherfüllung durch diesen kaum zumuten können.

Bisher bildeten die §§ 286 Abs. 2 und 326 BGB a. F. die Grundlage für den Ersatz des positiven Interesses. Eine der Veränderungen betrifft zwar die Steuerberaterhaftung nicht in wesentlichen Teilen. Der Vollständigkeit halber sei aber erwähnt, dass nach § 286 Abs. 2 BGB a. F. ein Ersatz des positiven Interesses bei nicht synallagmatischen Leistungen nur möglich war, wenn das Erfüllungsinteresse des Gläubigers weggefallen war oder der Schuldner zur Primärleistung nach § 283 BGB a. F. verurteilt wurde. Danach war für einen entsprechenden Schadenersatzanspruch eine Voraussetzung, dass der Schuldner mit seiner Leistung im Verzug war. Auch wenn § 281 Abs. 1 S. 1 BGB n. F. eine Fristsetzung erfordert, waren nach früherem Recht an den Schadenersatzanspruch höhere Voraussetzungen geknüpft; denn bisher reichte eine Fristsetzung nicht. Vielmehr erforderte § 326 Abs. 1 S. 1 BGB a. F. eine Ablehnungsandrohung des Gläubigers.[591]

Mit dem früheren Erfordernis der Fristsetzung mit Ablehnungsandrohung konnte der Gläubiger den Schuldner in Verzug setzen. Insofern stehen die beiden letztgenannten Veränderung in einem engen Zusammenhang. Für die Praxis der Steuerberaterhaftung halten sich die Auswirkungen jedoch in Grenzen.

In beiden Fällen muss der Mandant dem Steuerberater zunächst eine Frist setzen. Der Geschädigte erhält jedoch auf der formalen Seite eine Erleichterung. Es bedarf nicht mehr der Androhung, die Leistung des Steuerberaters zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr anzunehmen.

2. §§ 280 Abs. 1 und 3, 282, 241 Abs. 2 BGB

Verletzt der Steuerberater bei der Vertragserfüllung eine sonstige, nicht unmittelbar leistungsbezogene Nebenpflicht im Sinne des § 241 Abs. 2 BGB (Schutzpflicht), so ist er gegenüber dem Mandanten ebenfalls zum Schadenersatz statt der Leistung verpflichtet. Dies ist zum Beispiel dann der Fall, wenn der Mandant in den Kanzleiräumen des Steuerberaters aufgrund des schlechten oder verschmutzten Bodens

[590] Zu den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Nachfristsetzung sowie die Voraussetzungen für die Entbehrlichkeit der Fristsetzungen vgl. Faust, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 117ff.

[591] Zu alledem Faust, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 116.

zu Schaden kommt, weil dieser nicht die erforderlichen Vorkehrungen für die Sicherheit seines Mandanten trifft.[592] Voraussetzung hierzu ist jedoch, dass dem Mandanten die Leistung des Steuerberaters nicht mehr zumutbar ist.[593] I. d. R. muss der Mandant den Steuerberater zunächst abmahnen, bevor man von der Unzumutbarkeit der Leistung ausgehen kann. Nur bei besonders schwerwiegenden Pflichtverstößen ist eine solche Abmahnung entbehrlich.[594]

Im alten Schuldrecht fand sich keine gesonderte Anspruchsgrundlage für den Fall, dass der Schuldner eine nicht leistungsbezogene Nebenpflicht verletzte. Solche Pflichtverletzungen fielen nach dem früher geltenden Recht in den Anwendungsbereich der pVV. Insofern kann auf die oben hinsichtlich § 280 BGB n. F. gemachten Ausführungen[595] verwiesen werden. Nicht unerwähnt bleiben soll an dieser Stelle, dass § 282 BGB n. F. mit der Unzumutbarkeit ein Tatbestandsmerkmal schafft, das im Rahmen der bisherigen pVV keine Rolle spielte.

3. §§ 280 Abs. 1 und 3, 283 BGB

Der Mandant kann vom Steuerberater Schadenersatz statt der Leistung verlangen, wenn dieser aufgrund Unmöglichkeit gem. § 275 Abs. 1 bis 3 BGB nicht mehr zu leisten braucht. Dabei wird jedoch nur die nachträgliche Unmöglichkeit erfasst. Für die Fälle anfänglicher Unmöglichkeit gilt § 311a BGB.

§ 283 BGB deckt damit in Abgrenzung zu § 281 BGB die Fälle ab, in denen die Leistung nicht mehr nachholbar oder der Mangel nicht mehr behebbar ist. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn der Steuerberater schuldhaft eine Frist zur Beantragung einer Subvention versäumt.[596]

Ist dem Mandanten ein Vermögensschaden entstanden, der nicht durch die (mittlerweile unmöglich gewordene) Nacherfüllung beseitigt werden könnte, hat er neben dem Anspruch aus den §§ 280 Abs. 1 und 3, 283 BGB einen Anspruch aus § 280 Abs. 1 BGB auf Ersatz dieses Schadens.[597]

§ 283 BGB n. F. erfordert, dass der Schuldner nicht (mehr) zu leisten braucht. Er nimmt dazu Bezug auf die Vorschriften der Unmöglichkeit (§ 275 BGB n. F.). Diese

---

[592] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 150.

[593] Zum Begriff der Zumutbarkeit vgl. Faust, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 133f.

[594] Heinrichs, in: Palandt, § 282 RdNr. 4.

[595] Vgl. o. § 6 A. II.

[596] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 186 a E.; krit. zur Bedeutung des § 283 BGB n. F. neben § 281 BGB n. F. Heinrichs, in: Palandt, § 283 RdNr. 1f.

[597] Heinrichs, in: Palandt, § 283 RdNr. 6 a. E.

Normen ersetzen das Zusammenspiel der §§ 323 bis 325 BGB a. F. und heben nicht im ersten Schritt auf die Verschuldensfrage hinsichtlich der Unmöglichkeit ab. Freilich setzt aber § 280 Abs. 1 BGB n. F. eine schuldhafte Pflichtverletzung voraus. Ob diese darin zu sehen ist, dass die Leistung nicht erbracht wird, ist dabei fraglich.[598]

4. § 284 BGB

Liegen die Voraussetzungen für einen Anspruch des Mandanten auf Ersatz des ihm entstandenen Schadens statt der Leistung vor, so kann er sich auch für den Ersatz der vergeblichen Aufwendungen entscheiden. Dieser Ersatzanspruch ist enger gefasst als der Anspruch auf Ersatz des negativen Interesses und zielt darauf ab, dem Geschädigten genau das zu ersetzen, was er im Vertrauen auf den Erhalt der Steuerberaterleistung aufgewendet hat.[599] Legt der Mandant beispielsweise eine längere Fahrstrecke zu einer Besprechung mit seinem Steuerberater zurück, in der eine Schlussbesprechung mit der Betriebsprüfung vorbereitet werden soll, kann er die dafür geleisteten Aufwendungen unter den Voraussetzungen des § 280 Abs. 1 und 3 i. V. m. § 281 Abs. 1 BGB von seinem Steuerberater ersetzt verlangen, wenn dieser entgegen der Vereinbarung nicht an der Schlussbesprechung teilnimmt.[600]

Die §§ 280 und 281 BGB verweisen zwar nicht auf § 284 BGB. Es wird jedoch aus dem Wortlaut des § 284 BGB deutlich, dass der Gläubiger nur dann den Ersatz vergeblicher Aufwendungen vom Schuldner verlangen kann, wenn er auch einen Anspruch auf Schadenersatz statt der Leistung hat. Mit der Formulierung „anstelle des Schadensersatzes statt der Leistung“ bringt das Gesetz in § 284 BGB unmissverständlich zum Ausdruck, dass eine Wahlmöglichkeit für den geschädigten Mandanten nur besteht, wenn die Voraussetzungen des § 280 Abs. 1 und 3 i. V. m. § 281 Abs. 1 BGB vorliegen.[601]

Ausgeschlossen ist der Ersatzanspruch für den Fall, dass die Aufwendungen des Mandanten auch vergeblich gewesen wären, hätte der Steuerberater nicht pflichtwidrig gehandelt.

Das alte Schuldrecht kannte keine Vorschrift, die mit der des § 284 BGB n. F. vergleichbar wäre. Das bisherige Haftungssystem zielte vielmehr auf den Ersatz des

---

[598] Faust, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 113f. m. w. N.

[599] Faust, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 175ff.

[600] Zum möglichen Nebeneinander von Anspruch auf Aufwendungsersatz und Schadenersatz statt der Leistung vgl. Faust, in: Huber/Faust, Schuldrechtmodernisierung, S. 176f.

[601] Heinrichs, in: Palandt, § 284 RdNr. 4.

positiven Interesses ab. Die Rechtsprechung erreichte lediglich durch die Annahme der sog. Rentabilitätsvermutung, dass auch enttäuschte Aufwendungen des Gläubigers zu ersetzen waren. Dennoch war die Haftung allein auf das positive Interesse ausgerichtet.[602]

5. §§ 280 Abs. 1 und 2, 286 BGB

Daneben hat der geschädigte Mandant auch die Möglichkeit, gegen den Steuerberater vorzugehen, wenn dessen Leistung verspätet ist. Tritt zu den Voraussetzungen des § 280 Abs. 1 BGB zusätzlich der Verzug des Schuldners hinzu, hat der Gläubiger Anspruch auf Ersatz wegen Verzögerung der Leistung (§ 280 Abs. 2 BGB). Der Schuldner kann aber nur dann in Verzug geraten, wenn ein Verzug begründendes Ereignis eintritt. Im Regelfall ist das der Ablauf einer vom Gläubiger gesetzten Frist zur Leistungserbringung (Mahnung i. S. d. § 286 Abs. 1 S. 1 BGB). Das Gesetz sieht zwar auch andere Verzug begründende Ereignisse vor (§ 286 Abs. 1 S. 2 BGB). In der Praxis des Steuerberatungsvertrages sind diese jedoch so gut wie ausgeschlossen.

Der Schuldner der Leistung muss den Verzug zu vertreten haben (§ 286 Abs. 4 BGB). Andernfalls fehlt es schon am Verzug.

Als Beispiel[603] kann der Steuerberater dienen, der den Auftrag übernimmt, eine Hypothek umzuschulden. Die vom Mandanten gesetzte Frist zur Vornahme des Geschäfts bleibt erfolglos. Als der Steuerberater zu einem späteren Zeitpunkt aktiv wird, stehen nur noch Kredite zu ungünstigeren Konditionen zur Verfügung. Der Steuerberater hat dem geschädigten Mandanten genau den Schaden zu ersetzen, der aufgrund der verzögerten Leistung entstanden ist,[604] also die Differenz zu den günstigeren Schuldzinsen, wenn der neue Kredit bis zum Ende der vom Mandanten gesetzten Frist aufgenommen worden wäre.

Grundsätzlich kann der Anspruch auf Ersatz des Verzögerungsschadens auch neben den Erfüllungsanspruch treten. Die Tatsache, dass die Voraussetzungen des § 281 BGB vorliegen bedeutet noch nicht, dass der Primäranspruch in einen Sekundäranspruch übergeht. Hierzu bedarf es vielmehr der rechtsgestaltenden Erklärung des Gläubigers („kann verlangen“).

Hat der Geschädigte sein Wahlrecht ausgeübt, kann er nicht mehr Ersatz des Verzögerungsschadens neben dem Schadenersatz statt der Leistung gem. § 281 BGB

---

[602] Faust, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 159.

[603] Nach Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 157.

[604] Faust, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 100f.

verlangen. Dies wird durch den Wortlaut des § 284 BGB klargestellt („Anstelle“).[605] Der Geschädigte kann aber neben dem Schadenersatz aus § 284 BGB den Ersatz eines Schadens gem. § 280 Abs. 1 BGB geltend machen.[606]

Nach bisheriger Rechtslage war dem Gläubiger der Verzögerungsschaden (damals Verspätungsschaden) gem. §§ 286, 326 BGB a. F. zu ersetzen. Wie bereits weiter oben erwähnt, trat der Verzug im Gegensatz zur heutigen Regelung des § 286 BGB n. F. erst ein, wenn die Fristsetzung mit Ablehnungsandrohung fruchtlos verstrichen ist. Insofern ergibt sich eine nicht unwesentliche Veränderung.

6. Fazit

Die vorangegangenen Darstellungen zeigen, dass das Verständnis der durch das Schuldrechtsmodernisierungsgesetz neu eingeführten Vorschriften nicht immer einheitlich ist. Im Detail bestehen einige Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen den einzelnen Haftungsnormen.[607] Allerdings führen die unterschiedlichen Anwendungsmöglichkeiten nicht immer zu unterschiedlichen Ergebnissen, so dass die Differenzierung teilweise nur theoretischer Natur ist. Im Vergleich zum bisher geltenden Schuldrecht stellt sich heraus, dass der Verzicht des modernisierten Schuldrechts auf die Ablehnungsandrohung eine der wesentlichen Veränderungen ist. Dem Gläubiger wird es dadurch leichter, den Steuerberater in Verzug zu setzten und die Voraussetzungen für einen Schadenersatzanspruch zu schaffen.

B. Die Besonderheiten beim Werkvertrag

Wesentlicher Unterschied zu den Haftungsregeln aus einem Steuerberatungsvertrag mit dienstvertraglichem Charakter ist, dass im Werkvertragsrecht ein besonderes Gewährleistungsrecht besteht. Entsprechend bestehen neben zusätzlichen Gewährleistungsrechten auch andere Voraussetzungen für die Geltendmachung dieser Rechte.

§ 634 BGB stellt dem Mandanten dabei verschiedene Vorgehensweisen zur Auswahl. Allerdings verliert der Mandant regelmäßig die Rechte aus den Nr. 1 bis 3 des § 634 BGB, wenn er das Werk des Steuerberaters bereits gem. § 640 Abs. 1 S. 1 BGB in Kenntnis eines Mangels abgenommen hat. In diesem Fall muss sich der Mandant die Geltendmachung von Gewährleistungsrechten vorbehalten (§ 640

---

[605] Str., vgl. Ernst, in: MüKo, § 284 RdNr. 30; Unberath, in: Bamberger/Roth, § 284 RdNr. 5 jeweils m. w. N.

[606] Heinrichs, in: Palandt, § 284 RdNr. 4.

[607] Wie zum Beispiel zwischen § 281 und § 283 BGB n. F. (s. o. 3.).

Abs. 2 BGB). Es ist in Hinblick auf § 640 Abs. 2 BGB allerdings zu bedenken, dass ein Mangel an einem vom Steuerberater erstellten Werk in den meisten Fällen nicht erkennbar sein wird. Dies gilt umso mehr, als ein Laie häufig nicht einmal die Plausibilität eines steuerrechtlichen Gutachtens oder eines komplexen Zahlenwerks in Form eines Jahresabschlusses beurteilen können wird. In der Praxis ist diese Möglichkeit damit so gut wie bedeutungslos.

Hinsichtlich der Einzelheiten der Abnahme des Werks gem. § 640 Abs. 1 S. 1 BGB bestehen keine Besonderheiten.

I. Die Rechte des Mandanten vor Abnahme des Werks

Der Anspruch auf Erfüllung des Steuerberatervertrages erlischt gem. § 362 Abs. 2 BGB erst dann, wenn der Steuerberater die geschuldete Leistung bewirkt hat. Dies ist jedoch erst dann der Fall, wenn der Mandant das Werk des Steuerberaters gem. § 640 BGB abnimmt. Bis zu diesem Zeitpunkt besteht also der Primäranspruch des Mandanten fort. Solange der Mandant den Primäranspruch innehat, kann er vom Schuldner die Erfüllung dieses ursprünglichen Anspruchs fordern.

II. Die Mängelrechte nach Abnahme

1. Nacherfüllungsanspruch gem. §§ 634 Nr. 1, 635 BGB

Der Mandant kann vom Steuerberater Nacherfüllung verlangen, wenn dieser zunächst eine lediglich mangelhafte Leistung erbracht hat. Dabei ist unerheblich, ob es sich um einen Rechts- oder Sachmangel handelt. Zieht man die Definition des Rechtsmangels gem. § 435 BGB heran, muss man jedoch feststellen, dass ein Rechtsmangel in der Praxis des Steuerberatungsvertrages nicht häufig vorkommen wird.

Der Nacherfüllungsanspruch ist nicht mit dem ursprünglichen Erfüllungsanspruch identisch. Mit der Abnahme des Werks konkretisiert sich der Erfüllungsanspruch des Mandanten auf das abgenommene Werk. Dies äußert sich darin, dass der Schuldner wählen kann, ob er das ursprüngliche Werk verbessert und für dessen Mangelfreiheit sorgt, oder das Werk vollständig neu herstellt (§ 635 Abs. 1 2. HS BGB). Der Nacherfüllungsanspruch ist folglich als modifizierter Erfüllungsanspruch zu betrachten.[608]

[608] Huber, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 432 a. E.; Busche, in: MüKo, § 634 RdNr. 3.

Aufgrund des Wahlrechts des Schuldners nach § 635 Abs. 1 2. HS BGB kann der Steuerberater beispielsweise entscheiden, ob er den Jahresabschluss noch einmal komplett erstellt, oder nur versucht die von seinen Buchungsfehlern erfassten Bereiche zu überarbeiten. Für den Mandanten hat dies freilich wesentlich geringere Bedeutung als in den typischen Fällen, in denen der Schuldner zur Herstellung eines Gegenstands, wie z. B. der Schreiner zur Herstellung eines Schranks, verpflichtet ist.

Dieses Wahlrecht des § 635 Abs. 1 BGB n. F. bildet auch den wesentlichen Unterschied zu § 633 BGB a. F. Danach hatte der Gläubiger nämlich lediglich einen Anspruch auf Nachbesserung. Der nunmehrige Nacherfüllungsanspruch umfasst auch die Neuherstellung, wenngleich das Wahlrecht zwischen beiden Nacherfüllungsmethoden dem Schuldner zusteht.

2. Selbstvornahme gem. §§ 634 Nr. 2, 637 BGB

Für den Fall, dass der Steuerberater nicht auf das Begehren des Mandanten auf Nacherfüllung eingeht, eröffnen die §§ 634 Nr. 2, 637 BGB die Möglichkeit der Selbstvornahme. Dies setzt gem. § 637 Abs. 1 BGB aber voraus, dass der Mandant dem Steuerberater eine Frist zur Nacherfüllung gesetzt hat, die fruchtlos verstrichen ist.

Nach Ablauf der Nachfrist kann der Mandant grundsätzlich in Eigenregie den Mangel beheben und die erforderlichen Aufwendungen von seinem Schuldner ersetzt verlangen. Ob der Mandant die Mängelbeseitigung selbst vornimmt oder durch einen Dritten vornehmen lässt, spielt für den Ersatzanspruch keine Rolle.[609]

Ausgeschlossen ist das Recht zur Selbstvornahme nur dann, wenn der Steuerberater die Nacherfüllung zu Recht verweigert. Eine solche Rechtfertigung der Verweigerung des Steuerberaters kann sich aus § 275 Abs. 2 oder § 635 Abs. 3 BGB ergeben.

Bisher war ein Selbstvornahmerecht des Gläubigers in § 633 Abs. 3 BGB a. F. geregelt. Voraussetzung für eine Haftung war, dass sich der Schuldner in Verzug befand. Nach der neuen Regelung entfällt ein solches Erfordernis, so dass ein Gleichlauf mit den übrigen Ansprüchen (Minderung, Rücktritt) erreicht wurde.[610]

---

[609] Sprau, in: Palandt, § 637 RdNr. 5.

[610] Huber, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 436.

3. Minderung gem. §§ 634 Nr. 3, 638 BGB

Stellt sich heraus, dass das vom Steuerberater erbrachte Werk mangelhaft ist, bleibt der Wert dieser Leistung aufgrund des Mangels hinter der ursprünglich für die Leistungserbringung vereinbarten Gegenleistung zurück. Der Mandant erhält eine Leistung, die für ihn einen eingeschränkten Wert, wenn nicht sogar gar keinen Wert hat. Dennoch ist er vertraglich dazu verpflichtet, die vereinbarte Gegenleistung (Honorar) zu erbringen. Um diese Diskrepanz zu überbrücken, sieht das Gesetz vor, dass der Mandant eine um den mangelbedingten Minderwert gekürzte Gegenleistung erbringen kann. Die Vergütung des Steuerberaters ist in diesem Fall gem. § 638 Abs. 3 BGB n. F. in dem Verhältnis herabzusetzen, das sich aus der Gegenüberstellung des Werts des Werks mit Mangel und des Werts ohne Mangel ergibt.[611] Voraussetzung für eine Minderung ist jedoch eine einseitige Erklärung des Mandanten.

Ist das mangelhafte Werk für den Mandanten wertlos, vermindert sich der Vergütungsanspruch also auf Null. In der Praxis wird dies nicht selten der Fall sein. Nimmt man zum Beispiel an, dass der Steuerberater ein mangelhaftes Gutachten zu einer steuerlichen Gestaltung verfasst hat, wird das Gutachten aufgrund der Komplexität des Gegenstands regelmäßig insgesamt wertlos sein. Andererseits kann selbstverständlich nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass man im Einzelfall einzelne fehlerhafte Teile des Gutachtens durch überarbeitete Teile ersetzen kann.

Wesentlicher Unterschied zwischen der durch die Schuldrechtsmodernisierung geschaffene und der bisherigen Rechtslage liegt darin, dass die Minderung nunmehr als Gestaltungsrecht und nicht mehr als Anspruch gesetzlich geregelt ist.[612]

---

[611] Ausführlich zur Berechnung Sprau, in: Palandt, § 638 RdNr. 4.

[612] Huber, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 441.

4. §§ 634 Nr. 4, 636, 280ff. BGB

Erbringt der Steuerberater keine Nacherfüllung und bessert er seine mangelhafte Leistung nicht nach, entscheidet sich der Mandant nicht für die Selbstvornahme und macht er nicht eine Minderung der Steuerberatervergütung geltend, kann er unter den Voraussetzungen der §§ 634 Nr. 4, 636 BGB auch Schadenersatz verlangen. Dabei bringt § 636 BGB eine Erleichterung hinsichtlich der erforderlichen Fristsetzung zur Nacherfüllung. Da sich in Bezug auf den Steuerberatungsvertrag keine Besonderheiten ergeben, wird auf eine eingehendere Darstellung verzichtet.

Gem. § 634 Nr. 4 BGB kann der geschädigte Mandant auch Schadenersatz nach den Maßstäben der §§ 280ff. BGB verlangen. Änderungen gegenüber den oben dargestellten Grundsätzen ergeben sich nicht. Daher kann auf die Darstellungen oben verwiesen werden.[613]

III. Fazit

Die Schuldrechtsmodernisierung hat eine sehr weit aufgefächerte Normierung der unterschiedlichen Haftungstatbestände gebracht. Auch wenn sich in den Einzelheiten Unterschiede ergeben, insbesondere was die Regelungstechnik betrifft, stimmen die Rechtsfolgen nach neuem wie altem Recht weitgehend überein.[614] Besonderheiten hinsichtlich des Steuerberatungsvertrag ergeben sich nicht.

C. Der Honoraranspruch im Haftungsfall

Wie vorangehend dargestellt, bildet der Steuerberatungsvertrag eine weit reichende Rechtsgrundlage für die Haftung des Steuerberaters im Falle einer Pflichtverletzung. Bei regelmäßigem Verlauf des Mandats dient der Steuerberatungsvertrag aber vor allem als Anspruchsgrundlage für den Leistungsanspruch der beiden Parteien. Auf seiner Grundlage kann der Mandant die Dienste des Steuerberaters und der Steuerberater wiederum seine Vergütung vom Mandanten einfordern. Wenn man sich mit Haftungsfragen auseinandersetzt, muss man jedoch auch hinterfragen, welche Konsequenzen die Haftung auf den Vergütungsanspruch des Steuerberaters hat. Dazu muss man zwischen den verschiedenen Vertragstypen[615] und einem zusätzlichen Sonderfall (vgl. u. III. des Kapitels) unterscheiden.

---

[613] S. o. § 6 A. II. und § 6 A. IV. 1.

[614] Huber, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 428.

[615] Zur Differenzierung zwischen Dienstvertrag und Werkvertrag vgl. o. § 4 C.

I. Geschäftsbesorgungsvertrag mit dienstvertraglichem Charakter

Gegenstand des Dienstvertrages ist die Erbringung von Diensten gegen eine angemessene Vergütung (§ 611 Abs. 1 BGB). Die Höhe des Vergütungsanspruchs ergibt sich aus einer Honorarvereinbarung oder aus der StBGebV. Da der Steuerberater aufgrund des Dienstvertrages nicht dazu verpflichtet ist, einen Erfolg herbeizuführen, kommt es auch für den Vergütungsanspruch nicht auf die Herbeiführung eines bestimmten Erfolges an.[616] Selbst wenn der Steuerberater die Dienste mangelhaft verrichtet, kann er damit grundsätzlich die Vergütung fordern. Das Dienstvertragsrecht kennt kein Gewährleistungsrecht mit einer Regelung, dass der Vergütungsanspruch zu kürzen wäre oder entfiele, wenn die Dienste mangelhaft sind.[617] Der Steuerberater soll seine Vergütung aber dann nicht fordern dürfen, wenn er eine besonders schwerwiegende Vertragsverletzung (Parteiverrat gem. § 356 StGB) begangen hat. In diesem Fall soll der Grundsatz von Treu und Glauben (§ 242 BGB) der Geltendmachung des Vergütungsanspruchs entgegenstehen.[618] Freilich berührt dies aber nicht den Bestand des Vergütungsanspruchs, sondern lediglich dessen Durchsetzbarkeit.

II. Geschäftsbesorgungsvertrag mit werkvertraglichem Charakter

Ist der Steuerberatungsvertrag dagegen als Werkvertrag einzuordnen, ergibt sich ein anderes Bild. Im Werkvertragsrecht findet sich nämlich im Gegensatz zum Dienstvertragsrecht eine besondere Gewährleistungsregelung. Erstellt der Steuerberater ein mangelhaftes Werk, bietet dieses Gewährleistungsrecht dem Mandanten mehrere Möglichkeiten (vgl. § 634 BGB). Zum einen kann er gem. § 635 Nacherfüllung verlangen. Er kann aber auch nach Ablauf einer von ihm gestellten Frist zur Nachbesserung den Mangel selbst beheben oder durch einen anderen Steuerberater beheben lassen und die erforderlichen Aufwendungen ersetzt verlangen (§ 637 Abs. 1 BGB). Zum anderen hat der Mandant die Möglichkeit vom Vertrag zurückzutreten oder Schadenersatz zu verlangen (vgl. § 636 BGB). Schließlich

---

[616] So auch Neuhofer, Honoraranspruch im Regressfall, AnwBl. 2004, S. 583, 583f. (zu Rechtsanwälten), wobei dieser allerdings außer Acht lässt, dass sich Rechtsberater auch zur Erstellung eines Werks und damit zur Herbeiführung eines Erfolges verpflichten können (vgl. im Einzelnen o. § 4 C). Auch Terbille, in: Rinsche/Fahrendorf/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, RdNr. 911ff. geht nicht auf den Fall eines Geschäftsbesorgungsvertrages mit werkvertraglichem Charakter ein.

[617] BGH NJW 2004, S. 2817 (zu Rechtsanwälten).

[618] BGH NJW 1981, S. 1211, 1212 (zu Rechtsanwälten) zum Parteiverrat nach § 356 StGB.

kann der Mandant gem. § 638 Abs. 1 BGB eine Minderung der Steuerberatervergütung durch einseitige Erklärung herbeiführen.[619]

In den meisten Fällen wird es jedoch schon an der Erkennbarkeit des Mangels fehlen. Denn kaum ein Mandant kann ohne Einschaltung eines weiteren Steuerberaters beurteilen, ob das Gutachten des ersten Steuerberaters mangelfrei ist. In Ausnahmefällen kann dies zwar der Fall sein, beispielsweise bei der Annahme fehlerhafter Tatsachen. Regelmäßig wird ein Laie ein solches Werk jedoch nicht einmal auf Plausibilität untersuchen können.

Gerade dieser Umstand birgt für den Steuerberater eine gewisse Gefahr. Das Minderungsrecht des Mandanten gem. §§ 634 Nr. 3, 638 BGB verjährt nämlich im Gegensatz zu den übrigen Gewährleistungsrechten gem. § 634 Nr. 1, 2 und 4 BGB nicht nach § 634a BGB Der Verjährungsbeginn richtet sich in diesen Fällen gem. § 634a Abs. 2 BGB nach dem Zeitpunkt der Abnahme des Werks im Sinne des § 640 BGB (objektiver Anknüpfungspunkt). Stattdessen ist für das Minderungsrecht die regelmäßige Verjährung gem. § 195ff. BGB einschlägig. Die Verjährungsfrist beginnt nach § 199 Abs. 1 Nr. 2 BGB mit Anspruchsentstehung und dem Kennen oder Kennenmüssen des Mangels durch den Mandanten (subjektiver Anknüpfungspunkt). Aufgrund der oben geschilderten erschwerten Erkennbarkeit von Mängeln in den Werken von Steuerberatern scheint die Verjährung grenzenlos ausgedehnt zu sein. Dem Steuerberater hilft hier lediglich die objektive Höchstverjährungsfrist gem. § 199 Abs. 3 BGB, der Anwendung findet, da die Ansprüche aus § 634 Nr. 3 BGB ausnahmslos den Regeln der regelmäßigen Verjährung unterworfen sind.[620]

Vor diesem Hintergrund erscheint es besonders erwägenswert, individualvertraglich eine Verjährungserleichterung zu vereinbaren.[621]

III. Der Sonderfall des § 628 BGB

Einen Sonderfall zum Honoraranspruch im Falle eines Geschäftsbesorgungsvertrages mit dienstvertraglichem Charakter erfasst § 628 BGB. Dieser sieht vor, dass der Steuerberater Anspruch auf zumindest einen Teil der Vergütung hat, wenn das Mandatsverhältnis frühzeitig gekündigt wird. Hat der Steuerberater das Vertragsverhältnis gekündigt, ohne dass sich der Mandant vertragswidrig verhalten hat, oder hat er selbst durch vertragswidriges Verhalten die Kündigung veranlasst, müs-

[619] Zu den Einzelheiten vgl. o.0.

[620] Huber, in: Huber/Faust, Schuldrechtsmodernisierung, S. 447.

[621] Zur Möglichkeit einer Verjährungserleichterung vgl. u. § 11 E.

sen für einen (anteiligen) Vergütungsanspruch jedoch weitere Voraussetzungen vorliegen. Ein solcher Teilvergütungsanspruch des Steuerberaters besteht nämlich nur dann, wenn die bis dahin erbrachten Leistungen für den Mandanten von Interesse sind (§ 628 Abs. 1 S. 2 BGB). Das Interesse des Mandanten kann insbesondere dann verneint werden, wenn er einen weiteren Steuerberater beauftragen muss und dadurch dieselben Gebühren nochmals entstehen.[622]

§ 628 BGB stellt nicht auf die Mangelfreiheit der bis zur Kündigung erbrachten Dienste ab. Deshalb kann es in diesen Fällen ohne weiteres zu einem Nebeneinander von Vergütungsanspruch einerseits und Schadenersatzanspruch andererseits kommen.

IV. Zusammenfassung

Auch wenn es auf den ersten Blick paradox erscheint: Der Vergütungsanspruch des Steuerberaters ist im Haftungsfall nicht prinzipiell ausgeschlossen. Im Gegenteil wird regelmäßig ein solcher fälliger Vergütungsanspruch bestehen. Selbst in den Fällen eines Mandats mit werkvertraglichem Charakter schließt die Mangelhaftigkeit des Werks nicht per se den Vergütungsanspruch aus. Besondere Hervorhebung verdient hierbei, dass für den Steuerberater besondere Haftungsrisiken hinsichtlich der Verjährung bestehen.

Es bleibt jedoch festzuhalten, dass die Geltendmachung eines solchen Vergütungsanspruchs i. d. R. keine eigenständige Bedeutung haben wird. In den meisten Fällen dürfte nämlich der Vergütungsanspruch unmittelbar zum Gegenstand einer Aufrechnung[623] mit dem Schadenersatzanspruch durch den geschädigten Mandanten werden. Als Folge der Aufrechnung gem. § 389 BGB erlischt der Anspruch.

[622] Neuhofer, Honoraranspruch im Regressfall, AnwBl. 2004, S. 583.

[623] Vgl. Neuhofer, Honoraranspruch im Regressfall, AnwBl. 2004, S. 583.

§ 7 Nachvertragliche Haftung

Unter bestimmten Voraussetzungen ist der Steuerberater auch einem Haftungsrisiko ausgesetzt, wenn er das Mandat beendet bzw. es bereits beendet wurde.

A. Das Ende eines Mandats

Für das Ende des Mandats kommen verschiedene Ereignisse in Betracht.[624]

Der regelmäßige Fall ist die Beendigung des Mandatsverhältnisses aufgrund des Eintritts des Mandatsziels (z. B. Durchführung der Veranlagung für einen bestimmten Zeitraum). Sollte dem Mandat ein Werkvertrag zugrunde liegen, ist zudem die Abnahme des Werks erforderlich (sofern keine andere Vereinbarung zwischen den Parteien getroffen wurde).[625]

In Betracht kommt auch die einvernehmliche Auflösung des Mandatsverhältnisses zwischen den Parteien. Dies muss nicht zwingend ausdrücklich geschehen. Z. B. reicht die Herausgabe der Akten an den Mandanten in Zusammenhang mit der Tatsache, dass dieser einen anderen Steuerberater bevollmächtigt.[626]

Möglich ist aber auch die einseitige Mandatsbeendigung durch den Steuerberater oder den Mandanten. Für die Voraussetzungen muss jedoch im Einzelnen differenziert werden nach dem jeweils zugrunde liegenden Vertragstyp.[627] Während das Mandatsverhältnis vom Mandanten sowohl bei einem Dienst- als auch einem Werkvertrag ohne weiteres gekündigt werden kann (vgl. § 627 Abs. 1 BGB, der anwendbar ist, da ein Steuerberater Dienste höherer Art leistet,[628] bzw. § 649 S. 1 BGB), besteht die Kündigungsmöglichkeit für den Steuerberater i. d. R.[629] nur beim Dienstvertrag. Selbst in diesem Fall unterliegt das Kündigungsrecht aber einer Einschränkung. Darauf wird im Anschluss an die Betrachtung der allgemeinen Grundlagen für nachvertragliche Haftung einzugehen sein.

---

[624] Vgl. Übersicht bei Grüneberg, in Palandt, Überblick vor § 362 RdNr. 3ff.

[625] Sprau, in: Palandt, § 640 RdNr. 11f.

[626] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 47 m. w. N.

[627] Zur jeweiligen Einordnung vgl. o. § 4C.

[628] Henssler, in: MüKo, § 627 RdNr. 15 m. w. N.

[629] Zu den Kündigungsmöglichkeiten des Steuerberaters im Falle eines Werkvertrages vgl. Sprau, in: Palandt, § 631 RdNr. 8.

Der Vollständigkeit halber seien noch der Tod des Steuerberaters und die Insolvenz des Mandanten als Beendigungsgründe genannt.[630]

B. Haftungsgrundlagen

Bei der nachvertraglichen Haftung handelt es sich nicht um eine selbständige Haftungsgrundlage im Sinne der c.i.c. Anknüpfungspunkt ist vielmehr das zwischen den Parteien ursprünglich bestehende Vertragsverhältnis. Das Vertragsverhältnis begründet im Einzelfall nämlich Nebenpflichten der einzelnen Vertragsparteien (aus dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben), die über das Ende des Mandatsverhältnisses hinaus fortwirken, auch wenn die Pflicht des Steuerberaters, den Mandanten zu beraten, mit Ende des Mandats grundsätzlich entfällt. Verletzt der Steuerberater eine solche nachvertragliche Nebenpflicht, haftet er dem ehemaligen Mandanten für den dadurch entstandenen Schaden.

I. Der Sonderfall des § 627 Abs. 2 S. 2 BGB

Mandant und Steuerberater können das Mandat im Regelfall stets kündigen, wenn ein Dienstvertrag zugrunde liegt. Aufgrund der Vertrauensstellung des Steuerberaters ist eine fristlose Kündigung gem. § 627 Abs. 1 BGB auch ohne wichtigen Grund möglich. Eine Besonderheit ergibt sich für den Steuerberater jedoch aus § 627 Abs. 2 BGB. Danach steht dem Steuerberater die Möglichkeit der fristlosen Kündigung des Mandats nicht offen, wenn die Kündigung zur „Unzeit“ erfolgt. Unter Unzeit versteht man den Zeitpunkt, zu dem es dem Mandanten nicht möglich ist, die Dienste eines Steuerberaters anderweitig zu verschaffen[631] (z. B. bei drohendem Fristablauf[632]).

Ein Verstoß gegen § 627 Abs. 2 S. 1 BGB führt zwar nicht zur Unwirksamkeit der Kündigung.[633] Die Kündigung zur Unzeit löst jedoch die Schadenersatzpflicht des § 627 Abs. 2 S. 2 BGB aus.

Insgesamt ist § 627 Abs. 2 BGB keine typische Norm der nachvertraglichen Haftung. Sie statuiert einen Schadenersatzanspruch für den Fall, dass das Mandatsverhältnis nicht unter Beachtung bestimmter Sorgfaltspflichten beendet wird. Damit wirkt sie aber bereits zur Zeit eines wirksamen Steuerberatungsvertrages.

---

[630] Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 135 (zu Rechtsanwälten).

[631] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 53.

[632] Henssler, in: MüKo, § 627 RdNr. 24 (zu Rechtsanwälten).

[633] Weidenkaff, in: Palandt, § 627 RdNr. 7.

Der Anspruch auf Schadenersatz entsteht aber erst durch die Kündigung, also mit der Beendigung des Mandats. Außerdem bilden die Interessen des Mandanten für den Zeitraum nach der Beendigung des Mandats (weitere Betreuung durch einen Steuerberater in der Sache) den einzigen Aspekt für die Haftungsfolge. Die Einordnung als nachvertraglicher Haftungsgrund erscheint daher gerechtfertigt.

II. Weitere Nebenpflichten

Weitere Grundlage für die nachvertragliche Haftung ist die Verletzung einer (nachvertraglichen) Pflicht. Anspruchsgrundlage im Falle der nachvertraglichen Pflichtverletzung ist § 280 Abs. 1 S. 1 BGB. Hinsichtlich der einzelnen Voraussetzungen der Anspruchsgrundlage kann deshalb nach oben[634] verwiesen werden. Abgesehen von der rechtlichen Ausgestaltung der Anspruchsgrundlage des § 280 BGB hat der Bereich der nachvertraglichen Haftung durch die Schuldrechtsmodernisierung keine grundlegende Veränderung erfahren, so dass weitergehende Ausführungen an dieser Stelle nicht veranlasst sind.

Es sei aus Gründen der Vollständigkeit jedoch auf die wichtigsten nachvertraglichen Sorgfaltspflichten hingewiesen.

Im Bereich der gesetzlich normierten nachvertraglichen Pflichten ist vor allem die Verpflichtung zur Aufbewahrung der Handakten gem. § 66 StBerG zu nennen. Die Pflicht zur Rechenschaftsablegung gem. §§ 675, 666 BGB oder die Pflicht zur Herausgabe erlangter Gegenstände gem. §§ 675, 667 BGB[635] stellen ebenfalls nachvertragliche Pflichten dar. Die §§ 666, 667 BGB bilden dafür jedoch spezielle Anspruchsgrundlagen.[636]

Die Rechtsprechung hat in Hinblick auf § 242 BGB aber weitere nachvertragliche Nebenpflichten entwickelt. So kann der Steuerberater auch nach Mandatsbeendigung dazu angehalten sein, den Mandanten auf den Ablauf einer Frist hinzuweisen, wenn dem Mandanten die nötige Kenntnis fehlt, die Gefahr des Fristablaufs zu erkennen und der Steuerberater diese Gefahr zumindest mit verursacht hat.[637] Gleiches gilt für den drohenden Verjährungseintritt.[638]

---

[634] S. § 6A.III.

[635] Sieg, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 191.

[636] Vgl. hierzu auch § 5B.III.

[637] BGH NJW 2001, S. 1644 (zu Steuerberatern); BGH NJW 1997, S. 1302 (zu Rechtsanwälten).

[638] BGH NJW 1984, S. 431 (zu Rechtsanwälten).

§ 8 HAFTUNG BEI EINER MEHRHEIT VON BETEILIGTEN STEUERBERATERN

Bisher wurde lediglich auf die Haftung des einzelnen Steuerberaters eingegangen. Diese Betrachtung wird aber den im Bereich der Steuerberatung üblichen Formen der Berufsausübung nicht gerecht; denn die Probleme des Einzelfalls können die Leistungsfähigkeit eines einzeln tätigen Steuerberaters übersteigen, so dass während oder nach der Mandatsbearbeitung ein weiterer Steuerberater hinzugezogen wird. Aufgrund dieser gesteigerten Anforderungen im Alltag der Steuerberater kann man auch die Tendenz zu beruflichen Zusammenschlüssen, von der Bürogemeinschaft bis zur Steuerberatungsgesellschaft, beobachten. Aber wirkt sich all das auf die Haftung des Steuerberaters aus oder bleibt die Haftung des einzelnen Berufsträgers davon unberührt? Auf diese Frage wird im Folgenden anhand einer Differenzierung nach den unterschiedlichen Formen der gemeinsamen Berufsausübung der Steuerberater genauer eingegangen.

A. Die Mehrheit haftpflichtiger Berufsträger aufgrund gemeinsamer Mandatsbearbeitung

Die Bearbeitung eines Mandats durch mehrere Berufsträger (gemeinsam) ist in der Praxis zwar eher selten, aber nicht ausgeschlossen. Das Nebeneinander mehrerer Bearbeiter eines Mandats ist als gleichzeitiges Nebeneinander denkbar. Hierfür kann als Beispiel der Fall dienen, in dem der Steuerberater, der sich um die allgemeinen Steuerangelegenheiten des Mandanten kümmert, für einen einzelnen Bereich, der seine Expertise überfordert, einen ausgewiesenen Experten hinzuzieht.[639] Von diesen Fällen zu unterscheiden ist die Bearbeitung eines Mandats durch mehrere Steuerberater, die sich zur gemeinsamen Berufsausübung zusammengeschlossen haben und die auch als Gemeinschaft im nichtjuristischen Sinn ihre Dienste anbieten. Solche Konstellationen werden erst im Anschluss unter B. untersucht.

Auch Fälle, in denen die Steuerberater nacheinander tätig werden, fallen in den hier angesprochenen Bereich. Eine solche Situation kann sich zum Beispiel aus einer vorzeitigen Mandatsbeendigung und dem anschließenden Wechsel zu einem anderen Steuerberater ergeben.[640]

---

[639] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 256.

[640] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 256.

In beiden Fällen haften die beteiligten Berater als Gesamtschuldner.[641] Etwas anderes kann aber dann gelten, wenn ein Steuerberater gegenüber dem anderen als Erfüllungsgehilfe des Mandanten i. S. d. § 278 BGB zu betrachten ist. Dann ist der von diesem verursachte Schaden im Rahmen des Mitverschuldens des Mandanten gem. § 254 BGB[642] zu berücksichtigen.[643]

B. Die Mehrheit haftpflichtiger Berufsträger aufgrund Tätigwerdens in einem Zusammenschluss zur gemeinsamen Berufsausübung

In der Praxis schließen sich Steuerberater nicht selten zur gemeinsamen Berufsausübung zusammen.[644] Dies wirft selbstverständlich die Frage auf, welchen Einfluss dies auf die Haftungssituation des Einzelnen hat. Für die folgende Untersuchung dieser Frage ist es geboten, nach den verschiedenen möglichen Rechtsformen für einen Zusammenschluss zu differenzieren.

I. Bürogemeinschaft

Für die Bürogemeinschaft[645] ist kennzeichnend, dass alle Berufsträger, die sich in dieser zusammengeschlossen haben, auf eigene Rechnung arbeiten. Sie treten gegenüber den Mandanten als einzelne, nicht in einer Gemeinschaft gebundene Berufsträger auf. Die Gemeinschaft mit anderen Freiberuflern besteht nur im Innenverhältnis zur anteiligen Nutzung gemeinsamer Einrichtungen. Es handelt sich damit um eine BGB-Innengesellschaft, welcher jede Außenwirkung fehlt. Eine Gesamthandshaftung der Mitglieder einer Bürogemeinschaft wie bei einer Sozietät (s.

---

[641] BGH WM 1994, S. 948, 949f. = NJW 1994, S. 1211, 1212.

[642] Zum Gesichtspunkt des Mitverschuldens vgl. auch § 6A.III.8.

[643] BGH NJW 1997, S. 2168, 2170 zur Anwaltshaftung. In dem entschiedenen Fall ging es um die Haftung eines Prozessanwaltes, der vom sog. Verkehrs- oder Korrespondenzanwalt des Mandanten fehlerhafte Angaben erhielt. Eine ähnliche Konstellation ist aber auch bei Steuerberatern denkbar, wenn ein zweiter Steuerberater mit der Prozessführung vor den Finanzgerichten beauftragt wird. Ausführlich zum gesamten Problemkreis und krit. zur Rechtsprechung des BGH Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 443ff. (zu Rechtsanwälten).

[644] Von den insgesamt 45.665 zum 1. Januar 2005 bei der Bundessteuerberaterkammer gemeldeten Steuerberaterpraxen waren 34.247 Einzelpraxen (75%). 4.289 Praxen (9,39%) waren Sozietäten (überörtliche Sozietäten ausgenommen), bei 7.129 Praxen (15,61%) handelte es sich um Steuerberatungsgesellschaften. Zu der Anzahl der Bürogemeinschaften lagen keine Informationen vor. (Quelle: Bundessteuerberaterkammer, veröffentlicht in DStR 2006, S. 1105ff.).

[645] Zur grundsätzlichen Möglichkeit für Steuerberater eine Bürogemeinschaft einzugehen vgl. § 53 BOStB.

u. § 8 B. II.) scheidet regelmäßig aus. Haftungsrechtliche Besonderheiten ergeben sich daher nicht.[646]

Etwas anderes gilt jedoch, wenn nach außen nicht hinreichend deutlich wird, dass es sich bei dem Zusammenschluss um eine Bürogemeinschaft handelt. In diesem Fall handelt es sich um eine sog. Scheinsozietät. Die haftungsrechtlichen Folgen des Vorliegens einer solchen Scheinsozietät werden später behandelt.

II. Sozietäten

Bei Sozietäten mehrerer Steuerberater wird es sich regelmäßig um eine GbR i. S. d. §§ 705ff. BGB handeln. Dem Zusammenschluss mehrerer Freiberufler in der Rechtsform der oHG (§§ 105ff. HGB) bzw. KG (§§ 161ff. HGB) steht grundsätzlich zwar entgegen, dass es sich bei der freiberuflichen Tätigkeit gerade nicht um ein Gewerbe handelt. In Ausnahmefällen ist aber auch deren Anerkennung durch die Steuerberaterkammer möglich (§ 49 Abs. 2 StBerG). Aufgrund der hohen Relevanz in der Praxis wird im Folgenden die Rechtsform der GbR (§§ 705ff. BGB) zugrunde gelegt.

Hinsichtlich der Haftung des einzelnen Gesellschafters einer GbR kam bereits die frühere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs aufgrund der sog. Doppelverpflichtungstheorie durch Vertragsauslegung (aufgrund der §§ 709, 714 BGB) im Regelfall zu dem Ergebnis, dass durch den zwischen dem Mandanten und dem Sozius geschlossenen Steuerberatungsvertrag nicht der einzelne Berufsträger, sondern die gesamte Sozietät (Gesamtmandat) verpflichtet wurde.[647] Für die Behauptung eines Sozius, er hafte für die Erfüllung eines bestimmten Vertrages nicht, oblag diesem die Beweislast.[648] Eine andere Bewertung wurde nur in Einzelfällen vorgenommen.[649]

Von besonderem Interesse in diesem Zusammenhang ist die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs in Bezug auf die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (§§ 705ff. BGB).

---

[646] Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 66; Sieg, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 372f.

[647] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 17.

[648] BGH WM 1999, S. 1846, 1848f.

[649] BGHZ 56, S. 355, 361 (zu einer Anwaltssozietät).

1. Haftung der Gesellschafter kraft Gesetzes[650]

Nach der neuen Rechtsprechung[651] haften im Rahmen eines Mandats grundsätzlich alle Sozietätsmitglieder (Gesellschafter) gem. §§ 128, 129 HGB analog persönlich. Auf den Abschluss eines haftungsbegründenden Vertrages mit einzelnen Sozien ist insofern nicht mehr abzustellen (sog. akzessorische Haftung).[652]

Etwas anderes kann nur gelten, wenn zwischen den Parteien vereinbart wurde, dass der Steuerberatungsvertrag nur zwischen dem Mandanten und einem bestimmten Sozius geschlossen werden solle. Für den Ausschluss der persönlichen Haftung der übrigen Sozien reicht jedoch der einseitige Hinweis, z. B. „Steuerberater XY und Kollegen m.b.H.“, oder ein formularmäßiger Haftungsausschluss nicht aus.[653] Die persönliche Haftung eines einzelnen Gesellschafters kann aber individualvertraglich – wie schon nach der früheren Rechtsprechung – ausgeschlossen werden.[654]

Auf die Möglichkeiten einer Sozietät, die Haftung zu beschränken, wird weiter unten[655] noch genauer eingegangen.

Die frühere Rechtsprechung des BGH bezüglich einer „gemischten Rechtsberatersozietät“, in der Steuerberater zusammen mit Rechtsanwälten und Wirtschaftsprüfern ihren Beruf ausüben, dürfte von dieser Entscheidung unberührt bleiben.

Der BGH kam bisher aufgrund der von ihm vorgenommenen Vertragsauslegung zu dem Ergebnis, dass Sozietätsmitglieder dann von der Haftung ausgenommen sind, wenn dies vertraglich so vereinbart wurde oder sie das Mandat fachlich und berufsrechtlich nicht bearbeiten können bzw. dürfen. Die Sozietätsmitglieder, die das Mandat annehmen, wollen in diesem Fall nämlich nicht die gesamte Sozietät, sondern nur sich selbst bzw. einzelne (geeignete) Berufsträger verpflichten.[656] Für Steuerberater als Mitglied einer gemischten Rechtsberatersozietät bedeutete diese

---

[650] Zum gesamten Themenbereich ausführlich Grunewald, Festschrift für Martin Peltzer, S. 129ff. m. w. N.

[651] BGHZ 142, S. 315 = NJW 1999, 3483.

[652] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 26 (zu Rechtsanwälten).

[653] BGHZ 142, S. 315, 318.

[654] BGHZ 142, S. 315, 320f.; Zu den Möglichkeiten die Haftung einzelner Sozien durch Vertrag zu beschränken, insbesondere aufgrund des § 67a StBerG, vgl. unten § 10.

[655] Vgl. unten § 10.

[656] BGH NJW 2000, S. 1333, 1334 = JZ 2001, S. 95, mit Besprechung von Damm/v. Mickwitz, JZ 2001, S. 76; BGH NJW 2000, S. 1560, 1561.

Rechtsprechung, dass sie für ein Rechtsberatungsmandat eines Anwaltssozius nicht hafteten.

Bedenken bestehen bezüglich dieser Rechtsprechung jedoch in Hinblick auf die Erkennbarkeit des Haftungsausschlusses für den Mandanten und in Hinblick auf die Frage, ob die gesamthänderische Haftung oder die Einzelhaftung den Regelfall der Sozietätshaftung darstellen soll.[657] Unabhängig davon muss jedoch zugestanden werden, dass der Mandant über die Haftpflichtversicherung des Steuerberaters grundsätzlich ausreichend abgesichert sein wird.

Zwar greift der BGH für den Fall, dass die Sozietät Vertragspartei wurde, nun nicht mehr auf die Vertragsauslegung für die Begründung der Haftung der einzelnen Gesellschafter zurück. Dies betrifft jedoch die Frage der Haftungszurechnung von der Gesellschaft auf einzelne Gesellschafter. Für die Frage der vertraglichen Verpflichtung der Sozietät, führt das oben genannte Urteil dagegen nicht zwingend zu einer Veränderung. Im Rahmen der Mandatsübernahme bleibt Spielraum für einen individualvertraglichen Haftungsausschluss bezüglich einzelner Sozien sowie für den Haftungsausschluss bezüglich einzelner Berufsträger bei einer gemischten Rechtsberatersozietät durch eine entsprechende Mandatsauslegung.

Entgegen der bisherigen Skepsis[658] hat der für die Haftung der rechts- und steuerberatenden Berufe zuständige IX. Zivilsenat des BGH die Rechtsprechung des für Gesellschaftsrecht zuständigen II. Zivilsenats übernommen, ohne eine Anpassung an die Eigenheiten der freien Berufe vorzunehmen.[659]

2. Beschränkte Rechtsfähigkeit und Parteifähigkeit der GbR[660]

Der BGH nimmt nunmehr für eine GbR, die durch die Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten erwirbt, also beschränkt rechtsfähig ist, die beschränkte Parteifähigkeit an.[661] Damit geht einher, dass sich der Umfang der persönlichen Haftung des einzelnen Sozius wie bei der akzessorischen Gesellschafterhaftung der oHG gem. §§ 128, 129 HGB aus dem Umfang der Haftung der Gesellschaft

---

[657] Damm/v. Mickwitz, Kooperation und Haftung in interprofessionellen Sozietäten, JZ 2001, S. 76, 82.

[658] Vgl. Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 27 (zu Rechtsanwälten).

[659] BGH NJW 2007, S. 2490, 2492f., wo der BGH zugleich die Zurechnung von deliktischem Handeln des Scheinsozius gem. § 31 BGB analog bejaht (zu Rechtsanwälten). Ausführlich hierzu unter Hinweis auf verbleibende Unklarheiten Weinbeer, Die Anwaltsgesellschaft bürgerlichen Rechts eine „Schicksalsgemeinschaft“?, AnwBl. 2007, S. 711.

[660] BGHZ 146, S. 341 = NJW 2001, S. 1056.

[661] BGHZ 146, S. 341, 343ff.

ergibt.[662] Der einzelne Sozius haftet demnach kraft Gesetzes. Für überörtliche Sozietäten gilt nichts anderes.[663]

3. Die Haftung ein- bzw. austretender Gesellschafter

Nach bisheriger Rechtsprechung haftete ein eintretender Gesellschafter dann für bereits bestehende Gesellschaftsschulden, wenn er dieser zwischen dem Mandanten und den Sozien vertraglich begründeten Schuld beitrat.[664] Das erforderliche Einverständnis des Mandanten wurde vom BGH, sofern es nicht ausdrücklich erklärt wurde, regelmäßig unterstellt, da es dem Interesse des Mandanten entsprach.[665]

Nach der geänderten Rechtsprechung zur Gesellschafterhaftung ist aufgrund der Annahme der Haftung kraft Gesetzes in der Konsequenz § 130 Abs. 1 HGB analog anzuwenden. Damit haftet der eintretende Sozius kraft Gesetzes auch für Altverbindlichkeiten der Gesellschaft,[666] wenn seine Haftung nicht entsprechend vertraglich ausgeschlossen[667] wird.[668]

Eine Veränderung in der Sache bewirkte diese geänderte Rechtsprechung nicht. Nur die Begründung für die Haftung der Altverbindlichkeiten wurde eine andere. Eine echte Änderung stellt sich aber für den ausscheidenden Sozius ein. Dieser haftet für Verbindlichkeiten der Sozietät über § 160 Abs. 1 S. 1 und 3 HGB analog i. V. m. § 736 Abs. 2 BGB nur für den Zeitraum von fünf Jahren, aber auch nur für Verbindlichkeiten, die während seiner Sozietätsmitgliedschaft entstanden. Der Ent-

---

[662] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsmodernisierung, RdNr. 26 (zu Rechtsanwälten).

[663] Jungk, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 283 (zu Rechtsanwälten).

[664] Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 70 (für Rechtsanwälte).

[665] BGH NJW 1994, S. 257, 258; Sieg, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 356 (zu Rechtsanwälten).

[666] Für den Fall, dass sich zwei Einzelanwälte zu einer Sozietät zusammenschließen und einem Sozius bei der Bearbeitung eines vor der Sozietätsgründung erteilten Auftrags zu einem Zeitpunkt, zu dem die Sozietät bereits bestand, eine Pflichtverletzung unterläuft, haftet der andere Anwalt nicht zwangsläufig als Sozius. (BGH NJW 2004, S. 836) Dazu müsste der andere Sozius in den Anwaltsvertrag mit einbezogen worden sein. Diese Einbeziehung soll aber nicht durch die Anwendung des § 28 Abs. 1 S. 1 HGB erfolgen (BGH NJW 2004, S. 836, 837).

[667] Die Möglichkeit des vertraglichen Haftungsausschlusses bleibt dem eintretenden Sozius unbenommen. Vgl. dazu K. Schmidt, Die Gesellschafterhaftung bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechts als gesetzliches Schuldverhältnis, NJW 2003, S. 1897, 1902.

[668] Ob von der akzessorischen Haftung auch Fälle der Berufshaftung erfasst werden wird von BGH NJW 2003, S. 1803 ausdrücklich offen gelassen. Eine dahingehende Entscheidung wurde, soweit ersichtlich, noch nicht getroffen.

lassung des ausscheidenden Sozius aus der Haftung durch den Mandanten bedarf es nun nicht mehr.[669]

III. Internationale Sozietäten

Gem. § 56 Abs. 4 StBerG können sich Steuerberater auch mit ausländischen Berufsträgern zu einer internationalen Sozietät zusammenschließen. Diese rechtliche Möglichkeit ist, bedenkt man die wirtschaftliche Bedeutung internationaler Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, für den Berufsstand der Steuerberater nicht unerheblich.

Unterstellt man die Anwendbarkeit deutschen Rechts für einen bestimmten Haftungsfall,[670] haften nach h. M. die in der internationalen Sozietät verbundenen Berufsträger gesamtschuldnerisch.[671]

1. Die Gegenansicht

Für die Beurteilung der Haftungsfrage sei zunächst danach zu differenzieren, ob die Angelegenheit, mit deren Betreuung eine internationale Sozietät beauftragt wurde, nur nationales Recht oder auch ausländisches Recht berührt. Sofern nur nationales Recht in Rede stehe, handle es sich von vornherein um ein „Einzelmandat“,[672] da der Mandant nicht erwarte, dass die ausländischen Sozien mitverpflichtet werden. Schließlich komme es auf die Mitwirkung ausländischer Sozien für die Mandatsbearbeitung nicht an. Außerdem sei der Mandant im Haftungsfalle ausreichend durch die Haftpflichtversicherung der deutschen Sozien abgesichert.[673]

Berührt eine Angelegenheit darüber hinaus ausländische Rechtsordnungen, würden all jene Sozien verpflichtet, die für die Mandatsbearbeitung eingeschaltet wer-

---

[669] Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 70 (zu Rechtsanwälten).

[670] Ausführlicher dazu Sieg, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 363ff.; Raiser, NJW 1991, S. 2049, 2056ff.

[671] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 44; Raiser, Die Haftung des deutschen Rechtsanwalts bei grenzüberschreitender Tätigkeit, NJW 1991, S. 2049, 2056 (zu Rechtsanwälten); Terbille, in: Rinsche/Fahrendorf/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, RdNr. 118 (zu Rechtsanwälten); Jungk, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 284 (zu Rechtsanwälten); Sieg, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 370.

[672] Sieg, Internationale Anwaltshaftung, S. 152, wobei sich die Bezeichnung „Einzelmandat“ in diesem Zusammenhang wohl auf eine einzelne Sozietätsniederlassung und nicht auf einzelne Berufsträger bezieht.

[673] Sieg, Internationale Anwaltshaftung, S. 152.

den. Ein einzelvertraglicher Haftungsausschluss für einzelne Anwälte sei nicht erforderlich, jedoch gem. § 51 a BRAO möglich und empfehlenswert.[674]

2. Stellungnahme

Auch wenn sich der dargestellte Meinungsstreit auf die internationale Anwaltshaftung bezieht, ist das Problem für die Haftung des Steuerberaters in einer internationalen Sozietät das gleiche. Aufgrund der allgemeinen Vergleichbarkeit des Berufsstands der Rechtsanwälte und der Steuerberater kann die Darstellung bezüglich der Rechtsanwälte weitestgehend auch auf den Berufsstand der Steuerberater übertragen werden.

IV. Scheinsozietät[675]

Eine Scheinsozietät liegt vor, wenn nach außen nicht erkennbar wird, dass es sich bei den zusammengeschlossenen Berufsträgern nicht um eine GbR handelt und dieser Anschein von diesen zurechenbar veranlasst ist. Der Anschein, die Berufsträger hätten sich in einer Sozietät organisiert, entsteht hauptsächlich durch die Verwendung eines gemeinsamen Briefkopfes, Kanzleischilds, Stempels etc., der keinen anders lautenden Hinweis enthält, oder durch einen gemeinsamen Werbeauftritt.[676]

Die Mitglieder einer Scheinsozietät haften nach Rechtsscheingrundsätzen so wie die Mitglieder einer Sozietät.[677] Diese Grundsätze gelten auch für die internationale Sozietät uneingeschränkt.[678]

---

[674] Sieg, Internationale Anwaltshaftung, S. 153.

[675] Ausführlich hierzu Goez, Die „Schein-Sozietät“ bei den Angehörigen der steuerberatenden Berufe, NWB 2006, Fach 30, S. 1657ff.

[676] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 41.

[677] BGH NJW 2007, S. 2490, 2493; Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 81 m. w. N.; Jungk, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 285; Sieg, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 355 („Anscheinssozietät“); Terbille, in: Rinsche/Fahrendorf/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, RdNr. 166ff.; ausführlich zum gesamten Themenkreis: Schulte, Die Rechtsscheinhaftung im Gesellschaftsrecht der freien Berufe, S. 92ff. (jeweils zu Rechtsanwälten).

[678] Sieg, Internationale Anwaltshaftung, S. 154.

V. Partnerschaftsgesellschaft

§ 1 Abs. 1 S. 1 PartGG ermöglicht es den Angehörigen der freien Berufe, sich in einer sog. Partnerschaftsgesellschaft zusammenzuschließen. Die Steuerberater und Steuerbevollmächtigten unterfallen hierbei den Katalogberufen gem. § 1 Abs. 2 S. 2 PartGG. Auch wenn das Gesetz nicht ausdrücklich die Möglichkeit einer interprofessionellen Partnerschaftsgesellschaft regelt, so ergibt sich doch aus § 2 Abs. 1 S. 1 PartGG, dass das Gesetz von der Möglichkeit solcher Zusammenschlüsse ausgeht.

Die gem. § 4 PartGG im Partnerschaftsregister eingetragene Gesellschaft ist nach § 7 Abs. 2 PartGG i. V. m. § 124 HGB teilrechtsfähig. Sie wird demgemäß auch Vertragspartner des Mandanten.

Die Haftung der Partner bzw. der Partnerschaft ergibt sich aus den §§ 8ff. PartGG. Danach ist die Haftung weitestgehend an die Regeln der oHG angelehnt, wenngleich die Partnerschaft nach § 1 Abs. 1 S. 2 PartGG kein Handelsgewerbe betreibt. Besondere Hervorhebung verdient § 8 Abs. 2 PartGG, wonach die Haftung auf einzelne Partner beschränkt werden kann.[679]

Zwar hat sich die haftungsrechtliche Situation der BGB-Gesellschaft durch die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs an die der Partnerschaftsgesellschaft angenähert. Bei der Partnerschaftsgesellschaft bestehen aber hinsichtlich der Haftung weiterhin weniger Unsicherheiten als bei einer BGB-Gesellschaft, so dass im direkten Vergleich die Partnerschaft grundsätzlich empfehlenswerter ist.[680]

VI. Steuerberatungsgesellschaft

§ 49 Abs. 1 StBerG sieht vor, dass sich Steuerberater auch in Form einer Handelsgesellschaft zur gemeinsamen Berufsausübung (sog. Steuerberatungsgesellschaft, §§ 49ff. StBerG) zusammenschließen können, obwohl der gewerbliche Charakter der Handelsgesellschaften dem Rechtscharakter der freiberuflichen Tätigkeit entgegensteht. Die Tätigkeit des Steuerberaters ist nämlich gem. § 32 Abs. 2 S. 2 StBerG gerade kein Gewerbe. Die genaueren Voraussetzungen für die Anerkennung einer Steuerberatungsgesellschaft ergeben sich aus § 50 StBerG.

---

[679] Im Einzelnen vgl. Sieg, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 383ff., 401ff.; Ulmer, in: MüKo, § 8 PartGG RdNr. 14ff.

[680] Ausführlich zur vergleichbaren Rechtsanwaltspartnerschaftsgesellschaft Jungk, Die Haftung des Rechtsanwalts in der Partnerschaftsgesellschaft, AnwBl. 2005, S. 283, 284.

Aufgrund der rechtlichen Verselbständigung der juristischen Personen (GmbH, KGaA, AG) besteht eine vertragliche Bindung und daraus resultierend eine vertragliche Haftungsgrundlage nur zwischen dem Mandanten und der Gesellschaft. Die Gesellschafter haften grundsätzlich nicht persönlich für die Verbindlichkeiten der juristischen Person.[681] Die Zurechnung der Pflichtverletzung der für die juristische Person Handelnden erfolgt für Organe der Gesellschaft gem. § 31 BGB analog.[682] Für das Handeln von Beschäftigten der juristischen Person findet § 278 BGB Anwendung. Besonderheiten im Zusammenhang mit einer Steuerberatungsgesellschaft ergeben sich insoweit nicht.

Bei Steuerberatungsgesellschaften in der Rechtsform der Personengesellschaft, ergibt sich die Haftung der Gesellschafter neben der Haftung der Gesellschaft aus den jeweiligen Haftungsregelungen des HGB.

VII. Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV)[683]

Mit der Verordnung Nr. 2137/85 vom 25. Juli 1985[684] über die Schaffung einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV-VO) schuf der Rat der Europäischen Gemeinschaften die Möglichkeit eines grenzüberschreitenden Zusammenschlusses innerhalb der Europäischen Union. Dabei handelt es sich um eine supranationale Rechtsform, welche die grenzüberschreitende Kooperation innerhalb der Europäischen Union erleichtern und so die Vollendung des Binnenmarktes vorantreiben soll.[685]

1. Grundlegendes zur EWIV

Grundsätzlich ist die EWIV-VO unmittelbar anwendbares Recht. Im Falle von Regelungslücken wird auf das nationale Recht des Staates zurückgegriffen, in dem die EWIV ihren Sitz hat.[686] Der deutsche Gesetzgeber hat für die EWIV ein Ausfüh-

---

[681] Heinrichs, in: Palandt, Einf v § 21 RdNr. 12.

[682] Heinrichs, in: Palandt, § 31 RdNr. 3 mit Hinweis auf Schwarz, in: Bamberger/Roth[1], § 31 RdNr. 3.

[683] Eine ausführliche Darstellung des Rechts der EWIV findet sich bei Burkhalter, Die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV) und ihre konzernrechtlichen Beziehungen, Diss., Basel 1998.; ein umfassender Überblick über das einschlägige Schrifttum auch bei K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 66.

[684] Bekannt gemacht im EG-Amtsblatt Nr. L 199 vom 31. Juli 1985, S. 1ff.

[685] Vgl. die Präambel zur EWIV-VO vom 25. Juli 1985.

[686] K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 66 I 3 m. w. N.

rungsgesetz (EWIV-AG)[687] erlassen, das in seinem § 1 auf die für die oHG geltenden Vorschriften (§§ 105ff. HGB) verweist.

Gem. Art. 4 Abs. 1 lit. b EWIV-VO können sich auch Freiberufler in einer EWIV organisieren. Voraussetzung ist aber, dass die Mitglieder zumindest in zwei verschiedenen Mitgliedsstaaten ihre Haupttätigkeit ausüben (Art. 4 Abs. II lit. b EWIV-VO). Damit ist die EWIV nicht für den Zusammenschluss von Freiberuflern auf rein nationaler Ebene geeignet. Auf der anderen Seite bleibt Freiberuflern aus Nicht-Mitgliedstaaten die Mitgliedschaft in einer EWIV verwehrt (vgl. Art. 4 Abs. 1 lit. b EWIV-VO). Aus diesem Grund stößt die EWIV zumindest in der Anwaltschaft auf kein besonders großes Interesse.[688] Daneben ist der Zweck der Vereinigung durch § 3 Abs. 1 EWIV-VO stark eingeschränkt. Danach darf die EWIV nicht den Zweck der Gewinnerzielung haben. Sie darf nur eine Hilfstätigkeit zur wirtschaftlichen Tätigkeit ihrer Mitglieder bezwecken. Eine steuerberatende Tätigkeit durch die EWIV ist damit ausgeschlossen.[689] Deshalb scheint also nur denkbar, dass die EWIV zum Informationsaustausch bzw. zur Mandatsvermittlung für Steuerberater von Interesse ist. Inwieweit vor allem der Mandatsvermittlung das Berufsrecht der Steuerberater in den einzelnen Mitgliedsstaaten entgegensteht, ist dabei eine ganz andere Frage.

2. Die Haftung der Mitglieder

Nach Art. 24 Abs. 1 EWIV-VO haften die Mitglieder unbeschränkt und gesamtschuldnerisch für die Schulden der EWIV. Eine Besonderheit im Vergleich mit dem deutschen Gesellschaftsrecht ergibt sich diesbezüglich jedoch aus Art. 24 Abs. 2 EWIV-VO. Danach ist die Haftung der Mitglieder der EWIV subsidiär. Sie können erst in Anspruch genommen werden, wenn der Gläubiger sich mit seiner Forderung an die EWIV gewendet und diese den Gläubiger nicht in angemessener Frist befriedigt hat.

Neumitglieder haften gem. Art. 26 Abs. 2 S. 1 EWIV-VO für die Altverbindlichkeiten der Kooperation. Art. 26 Abs. 2 S. 2 EWIV-VO sieht jedoch eine Befreiungsmöglichkeit von dieser Haftung durch eine Vereinbarung zwischen der EWIV und dem neuen Mitglied vor.

Die Nachhaftung eines aus der EWIV ausscheidenden Mitglieds ist nach Art. 34 i. V. m. Art. 37 Abs. 1 EWIV-VO auf fünf Jahre beschränkt. Damit weicht die in der

---

[687] BGBl I 1988, S. 514.

[688] Sieg, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 400 m. w. N.

[689] So auch Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 44 a. E.

EWIV-VO getroffene Regelung nicht von der nationalen Regelung der Nachhaftung in § 160 HGB ab.

3. Fazit

Mit Ausnahme der Subsidiarität der Haftung der Mitglieder einer EWIV zur Haftung der Kooperation selbst besteht kein Unterschied zur Haftung eines Gesellschafters einer oHG nach deutschem Recht.

C. Die Haftung des Mandatsträgers für weitere Beteiligte

I. Allgemeines

Sofern sich der Steuerberater bei der Mandatsbearbeitung der Mitarbeit eines Erfüllungsgehilfen gem. § 278 BGB bedient, muss er sich auch ein etwaig schuldhaftes Verhalten des Gehilfen zurechnen lassen. In Bezug auf die Steuerberaterhaftung ergeben sich keine Besonderheiten.

Erfüllungsgehilfe ist dabei jede Person, die bei der Erfüllung der Vertragspflichten des Steuerberaters mit dessen Wissen und Wollen tätig wird.[690] Auf die rechtliche Ausgestaltung des Verhältnisses zwischen dem Steuerberater und dem eingeschalteten Erfüllungsgehilfen kommt es nicht an. Als Erfüllungsgehilfe kommen insofern sowohl ein freier Mitarbeiter wie ein Angestellter in Betracht. In der Steuerberatungspraxis sind regelmäßig Steuerfachgehilfen, Auszubildende, Schreibkräfte aber auch Steuerberater als Erfüllungsgehilfen zu nennen.[691]

Voraussetzung für die Zurechnung des schuldhaften Verhaltens eines Erfüllungsgehilfen gem. § 278 BGB ist, dass das pflichtwidrige Verhalten in einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit der Erfüllung der Vertragspflicht steht. Das schuldhafte Verhalten eines Gehilfen „bei Gelegenheit“ der Tätigkeitsausübung reicht nicht.[692]

Es ist nicht ausgeschlossen, dass ein Steuerberater als Erfüllungsgehilfe eines anderen Steuerberaters agiert. Zur Differenzierung kommt es darauf an, ob beide Berater ein eigenständiges Mandatsverhältnis für ihre Tätigkeit haben (dann keine Zurechnung nach § 278 BGB), oder ob der eine Steuerberater nicht vom Mandan-

---

[690] BGHZ 13, S. 111, 113; NJW 1978, S. 2294, 2295; NJW 1974, S. 692, 693 (Notar als Erfüllungsgehilfe).

[691] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 822f.

[692] Statt aller Unberath, in: Bamberger/Roth, § 278 RdNr. 44.

ten, sondern vom anderen Steuerberater zur Erfüllung seiner Pflichten eingeschaltet wurde.[693]

Daneben haftet der Steuerberater auch für Erfüllungsgehilfen seiner Erfüllungsgehilfen (sog. Gehilfengehilfen), wenn er mit deren Einschaltung (ausdrücklich oder stillschweigend) einverstanden ist oder zumindest damit rechnen musste.[694] Als Beispiel kann hier die Steuerfachgehilfin genannt werden, die zum Ordnen der Unterlagen des Mandanten regelmäßig Hilfe von ihrer nicht beim Steuerberater beschäftigten Schwester erhält. Unterläuft dieser beim Sortieren ein Fehler und setzt sich dieser in einer falschen Buchung der Steuerfachgehilfin fort, so ist dies grundsätzlich dem Steuerberater zuzurechnen.

II. Beispielsfälle

Berät das Personal des Steuerberaters den Mandanten in Steuerangelegenheiten bzw. vermittelt es Möglichkeiten zur Kapitalanlage ist danach zu unterscheiden, ob diese Tätigkeit vom Steuerberater auf den Mitarbeiter übertragen wurde. Nur wenn dies der Fall ist, kann davon ausgegangen werden, dass ein etwaig schuldhaftes Verhalten im Rahmen der Berufstätigkeit beim Steuerberater und nicht nur bei deren Gelegenheit vorliegt. Hat der Steuerberater seinen Mandanten also für die Vermittlung einer Anlagemöglichkeit an einen Mitarbeiter verwiesen, ist ihm dessen schuldhaftes Verhalten zurechenbar. Gerade was die Steuerberatung durch den Mitarbeiter betrifft, dürfte es in der Praxis aber schwierig sein, eine Unterscheidung zwischen einer Tätigkeit, die dem Gehilfen vom Steuerberater übertragen wurde, und einer solchen außerhalb des unmittelbaren Sachzusammenhangs zu treffen.[695]

Die gleiche Differenzierung ist bei der Unterschlagung bzw. Veruntreuung von Mandantengeldern vorzunehmen. Regelmäßig stehen solche strafbaren Handlungen nicht in dem erforderlichen inneren Zusammenhang mit der Steuerberatungstätigkeit. Etwas anderes soll jedoch dann gelten, wenn der Steuerberater einen Erfüllungsgehilfen damit beauftragt, für den Mandanten Steuerzahlungen vorzunehmen.[696]

Das schuldhafte Verhalten kann auch in der Verletzung einer Unterlassungspflicht liegen. Verletzt z. B. ein Erfüllungsgehilfe des Steuerberaters die diesem obliegen-

---

[693] Vgl. Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 443ff. m. w. N. zur vergleichbaren Frage der Anwendung des § 278 BGB im Verhältnis Verkehrsanwalt zu Prozessanwalt.

[694] Grundmann, in: MüKo, § 278 RdNr. 43.

[695] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 828.

[696] BGH StB 1966, S. 25.

de Verschwiegenheitspflicht, so ist diesem der schuldhafte Verstoß gem. § 278 BGB zuzurechnen.[697]

III. Haftungsausschluss

Nach § 278 S. 2 BGB ist der Ausschluss der Haftung für vorsätzliches Verhalten des Erfüllungsgehilfen möglich, da diese Norm die Anwendung des Verbots des Haftungsausschlusses für vorsätzliches Verhalten gem. § 276 Abs. 3 BGB verneint. Allerdings ist beim formularmäßigen Haftungsausschluss (z. B. Allgemeine Bedingungen eines Steuerberatungsvertrages) § 309 Nr. 7 lit. b) BGB zu beachten, wonach die Haftung für die grob fahrlässige Pflichtverletzung des Erfüllungsgehilfen nicht ausgeschlossen werden kann. Für den Ausschluss der Haftung für leichte Fahrlässigkeit des Gehilfen ist § 307 BGB zu beachten.[698]

Einem entsprechenden Haftungsausschluss auf individualvertraglicher Basis steht all dies nicht entgegen.[699]

[697] Gräfe, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, RdNr. 829 m. w. N.

[698] Ausführlich J. Becker, in: Bamberger/Roth, § 309 Nr. 7, RdNr. 31ff.

[699] Ausführlich zur Frage des Haftungsausschlusses unten § 10.

§ 9 HAFTUNG GEGENÜBER DRITTEN[700]

A. Allgemeines

Steuerberater können durch eine Pflichtverletzung auch einen Vermögensschaden bei einem Dritten verursachen. Erstellt der Steuerberater z. B. die Steuererklärung für seinen Mandanten, der mit seiner Ehefrau gemeinsam veranlagt ist, entsteht bei einer Pflichtverletzung nicht nur dem Mandanten ein Schaden.[701] Ein Vermögensschaden tritt regelmäßig auch bei der gemeinsam veranlagten Ehefrau ein. Bestätigt der Steuerberater seinem Mandanten dessen Kreditwürdigkeit und erhält dieser von einer Bank daraufhin einen Kredit, den er nicht zurückzahlen kann, entsteht bei der Bank ein Schaden, der auf der Bestätigung des Steuerberaters (zumindest mit-) beruht.[702]

Grundsätzlich haben Dritte, die nicht Partei des Steuerberatungsvertrages sind, keinen vertraglichen Anspruch gegen den Steuerberater (außer es liegt ein Vertrag zu Gunsten Dritter vor[703]). Nach dem Grundkonzept des bürgerlichen Rechts werden Dritte hinsichtlich der Ansprüche auf Schadenersatz auf die Haftung aus Delikt verwiesen. Da im Deliktsrecht das Vermögen als solches jedoch nicht ausreichend geschützt ist, bestand und besteht der Bedarf, Dritten einen vertraglichen Haftungsanspruch im Wege der richterlichen Rechtsfortbildung zu geben.[704]

Im Wesentlichen ergeben sich bei der Dritthaftung im Zusammenhang mit Steuerberatungsverträgen keine Besonderheiten. Im Folgenden soll daher nur ein kurzer Überblick gegeben werden. Lediglich auf die Haftung aus Auskunftsvertrag[705] sowie die Prospekthaftung[706] ist unten genauer einzugehen.

---

[700] Ausführlich zur vergleichbaren Dritthaftung von Rechtsanwälten Bell, Anwaltshaftung gegenüber Dritten.

[701] Zugehör, Berufliche „Dritthaftung“ – insbesondere der Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Notare – in der deutschen Rechtsprechung, NJW 2000, S. 1601, 1604.

[702] Vgl. Zugehör, Berufliche „Dritthaftung“ – insbesondere der Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Notare – in der deutschen Rechtsprechung, NJW 2000, S. 1601, 1604.

[703] Dazu gleich unten § 9 B.

[704] Zugehör, Berufliche „Dritthaftung“ – insbesondere der Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Notare – in der deutschen Rechtsprechung, NJW 2000, S. 1601, 1602.

[705] S. u. § 9 D.

[706] S. u. § 9 E.

B. Vertrag zugunsten Dritter

In den §§ 328ff. BGB gesetzlich geregelt ist der Vertrag zugunsten Dritter. Ziel des Vertrages zugunsten Dritter ist es, einem am Steuerberatungsvertrag nicht Beteiligten die Hauptleistung des Steuerberaters, z. B. die Beratungsleistung, zukommen zu lassen. Dabei ist nach der jeweiligen Rechtsstellung des Dritten zwischen einem sog. unechten und echten Vertrag zugunsten Dritter zu differenzieren. Während im Rahmen eines unechten Vertrages zugunsten Dritter der Verpflichtete (Steuerberater) auch an einen Dritten leisten darf, um seine vertragliche Verpflichtung zu erfüllen, hat der Dritte beim echten Vertrag zugunsten Dritter einen eigenen Erfüllungsanspruch gegen den Schuldner.[707]

Wurde ein echter Vertrag zugunsten Dritter geschlossen, hat der Dritte im Falle einer vom Steuerberater zu vertretenden Leistungsstörung einen Ersatzanspruch gegen den Schuldner der Leistung. Für unechte Verträge zugunsten Dritter gilt das gerade nicht. Allerdings kann der Steuerberater dem Dritten in jedem Fall Einwendungen aus dem Vertragsverhältnis zwischen dem Auftraggeber und dem Steuerberater (sog. Deckungsverhältnis) gem. § 334 BGB entgegenhalten.[708]

C. Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter

In Analogie zu den §§ 328ff. BGB entwickelte die Rechtsprechung das Institut des Vertrages mit Schutzwirkung zugunsten Dritter. Damit sollte sichergestellt werden, dass ein Dritter einen eigenen Schadenersatzanspruch gegen den Schuldner haben kann. Voraussetzung dafür ist unter anderem, dass der Dritte für den Schuldner erkennbar in den Schutzbereich des Vertrages einbezogen wurde.[709] Dagegen kommt es nicht darauf an, ob der Schuldner gegenüber dem Dritten zur Leistung verpflichtet ist.[710]

---

[707] Genauer Grüneberg, in: Palandt, vor § 328 RdNr. 1ff.; Terbille, in: Rinsche/Fahrendorf/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, RdNr. 310.

[708] Vgl. Terbille, in: Rinsche/Fahrendorf/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, RdNr. 310ff.; Zugehör, Berufliche „Dritthaftung“ – insbesondere der Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Notare – in der deutschen Rechtsprechung, NJW 2000, S. 1601, 1602.

[709] Zu dieser und den weiteren Voraussetzungen im einzelnen Grüneberg, in: Palandt, § 328 RdNr. 16ff.; Zugehör, Berufliche „Dritthaftung“ – insbesondere der Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Notare – in der deutschen Rechtsprechung, NJW 2000, S. 1601, 1603; Terbille, in: Rinsche/Fahrendorf/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, RdNr. 321ff. (zu Rechtsanwälten).

[710] BGH NJW 1996, S. 2927, 2928.

Unter anderem wurde von der Rechtsprechung als Steuerberatungsvertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter ein Fall anerkannt, in dem der Steuerberater die Einkommensteuererklärung des gemeinsam mit seiner Ehefrau veranlagten Mandanten erstellt hat. Aufgrund der Zusammenveranlagung ist die Ehefrau in den Schutzbereich des Steuerberatungsvertrages einbezogen worden.[711] Nach der Rechtsprechung des BGH ist auch das Kind des Mandanten in den Schutzbereich einbezogen, wenn der Steuerberater damit beauftragt wurde, an einer Vermögensübertragung zugunsten dieses Kindes mitzuwirken.[712]

Die Einbeziehung eines Dritten in den Schutzbereich des Vertrages kann sich aber auch bei einem Treuhandverhältnis ergeben.[713]

Grundsätzlich ist in den Fällen des Vertrages mit Schutzwirkung zugunsten Dritter im Zusammenhang mit der Erstellung eines Gutachtens § 334 BGB analog anzuwenden mit der Folge, dass der Steuerberater dem Dritten Einwendungen aus dem Steuerberatungsvertrag (z. B. Mitverschulden des Mandanten) entgegenhalten kann. Die Rechtsprechung geht jedoch regelmäßig davon aus, dass die Anwendung des § 334 BGB bei Abschluss des Steuerberatungsvertrages stillschweigend abbedungen wird.[714] Dies führt zu einer beträchtlichen Ausweitung der Haftung des Steuerberaters. Gerade weil die Haftung des Schuldners gegenüber dem Dritten aber ohne Zutun des Steuerberaters ausgedehnt werden soll, erscheint diese Rechtsprechung fragwürdig. Es ist nicht nachvollziehbar, warum dem Steuerberater eine Einwendung gegenüber seinem Gläubiger grundsätzlich nicht im Verhältnis zu dem in den Schutzbereich des Vertrages einbezogenen Dritten helfen soll.[715] [716]

---

[711] BGH NJW 1986, S. 1050, 1051.

[712] BGH NJW-RR 1991, S. 1127, 1128.

[713] Ausführlich hierzu Jungk, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 265ff.; Terbille, in: Rinsche/Fahrendorf/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, RdNr. 338ff. mit zahlreichen Beispielen (jeweils zu Rechtsanwälten).

[714] BGH NJW 1998, S. 1059, 1061; NJW 1995, S. 392, 393.

[715] Zugehör, Berufliche „Dritthaftung“ – insbesondere der Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Notare – in der deutschen Rechtsprechung, NJW 2000, S. 1601, 1604.

[716] Vgl. Terbille, in: Rinsche/Fahrendorf/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, RdNr. 337 zur Möglichkeit, die Annahme einer stillschweigenden Abbedingung des § 334 BGB auszuschließen (zu Rechtsanwälten).

D. Auskunftsvertrag

Eine weitere Grundlage für die Haftung eines Steuerberaters gegenüber einem Dritten ist der sog. Auskunftsvertrag. Im Gegensatz zum Vertrag zugunsten Dritter[717] oder zum Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter[718] handelt es sich dabei um eine vertragliche Haftungsgrundlage, die nicht auf dem eigentlichen Steuerberatungsvertrag beruht. Vielmehr wird ein Auskunftsvertrag zwischen dem Steuerberater und einem Dritten abgeschlossen. Solche Auskunftsverträge werden vor allem in den Fällen diskutiert, in denen der Steuerberater im Auftrag des Mandanten mit einem Dritten in Berührung kommt.

Zur Veranschaulichung kann folgender Beispielsfall dienen:

Der Steuerberater ist der Ansicht, dass eine bestimmte, von seinem Mandanten gegenüber einem anderen Unternehmen erbrachte Leistung hinsichtlich der Umsatzsteuer dem Regelsteuersatz und nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Der Mandant bittet seinen Steuerberater darum, dies seinem Geschäftspartner, der nicht zum Vorsteuerabzug gem. § 15 UStG berechtigt ist, darzulegen. Der Geschäftspartner vertraut auf die Sachkunde des Steuerberaters und akzeptiert, dass auf der Rechnung die Umsatzsteuer (fehlerhaft) unter Zugrundelegung des Regelsteuersatzes ausgewiesen wird. Dem Leistungsempfänger entsteht, da er die gezahlte Steuer nicht als Vorsteuer abziehen kann, ein Schaden.

Damit der geschädigte Dritte nicht schutzlos gestellt ist, kann im Einzelfall angenommen werden, dass zwischen dem Steuerberater und dem Dritten ein Auskunftsvertrag geschlossen wurde.

Der Auskunftsvertrag ist im Zusammenhang mit § 675 Abs. 2 BGB zu sehen. Zwar ergibt sich aus dem Wortlaut der Norm nicht ohne weiteres, dass ein Berater wegen der Erteilung einer Auskunft haftet.[719] Die Norm kann aber umgekehrt so verstanden werden, dass eine Haftung für erteilte Auskünfte nur auf vertraglicher oder deliktischer Grundlage möglich ist.[720]

Dabei kann zwischen einem entgeltlichen Auskunftsvertrag im Sinne eines Geschäftsbesorgungsvertrag gem. § 675 Abs. 1 BGB und einem unentgeltlichen Auf-

---

[717] S. o. § 9 B.

[718] S. o. § 9 C.

[719] Zugehör, Berufliche „Dritthaftung“ – insbesondere der Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Notare – in der deutschen Rechtsprechung, NJW 2000, S. 1601, 1605.

[720] Sprau, in: Palandt, § 675 RdNr. 27f.

tragsvertrag gem. § 662 BGB differenziert werden.[721] Daraus ergibt sich auch, dass die Entgeltlichkeit keine Voraussetzung[722] für die Annahme eines Auskunftsvertrages ist.

Der Abschluss eines Auskunftsvertrages mit einem Dritten kann ausdrücklich erfolgen. Regelmäßig wird dies jedoch stillschweigend geschehen. Dazu muss für den Steuerberater erkennbar sein, dass sein Gegenüber der erteilten (oder zu erteilenden) Auskunft aufgrund der Sachkunde des Beraters vertraut und als Grundlage für eine wesentliche Vermögensentscheidung heranziehen will. Neben der besonderen Sachkunde des Steuerberaters kann für den stillschweigenden Abschluss eines Auskunftsvertrages auch das eigene wirtschaftliche Interesse des Steuerberaters sprechen.[723]

Durch die Annahme eines stillschweigenden Abschlusses des Auskunftsvertrages sind die Grenzen der Haftung des Steuerberaters sehr stark ausgedehnt worden. Gerade bei einem stillschweigenden Vertragsschluss ist es unentbehrlich, den Rechtsbindungswillen beider Parteien, insbesondere aber des Steuerberaters, festzustellen und nicht ohne weiteres anzunehmen. Andernfalls ist das Haftungsrisiko für den Steuerberater nicht mehr überschaubar.[724]

Besondere Beachtung in diesem Zusammenhang verdient auch die Tatsache, dass der Steuerberater berufsrechtlich dazu verpflichtet ist, die Interessen seines Mandanten zu wahren. Dem Dritten, der nicht die Vergütung für den Berater schuldet und andere Interessen verfolgt als der Mandant des Steuerberaters, kann bei dieser Sachlage nicht ohne weiteres davon ausgehen, dass der Steuerberater einen Auskunftsvertrag schließen möchte, aus dem er in Haftung genommen werden könnte.[725] In den meisten Fällen dürfte schon aus diesen Gründen die Annahme eines stillschweigend geschlossenen Auskunftsvertrages an ihre Grenzen stoßen.

---

[721] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 350.

[722] BGH NJW 1987, S. 1815, 1816.

[723] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 350 m. w. N.

[724] Zugehör, Berufliche „Dritthaftung“ – insbesondere der Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Notare – in der deutschen Rechtsprechung, NJW 2000, S. 1601, 1606; einschränkend Terbille, in: Rinsche/Fahrendorf/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, RdNr. 368.

[725] Zugehör, Berufliche „Dritthaftung“ – insbesondere der Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Notare – in der deutschen Rechtsprechung, NJW 2000, S. 1601, 1606; ähnlich Späth, Zur Dritthaftung des Steuerberaters bei Mitwirkung an Verhandlungen zwischen dem Mandanten und dessen Geschäftspartnern, DStZ 1989, S. 448, 449.

E. Prospekthaftung[726]

Die Rechtsprechung hat aus den Grundsätzen der Vertrauenshaftung und der Haftung aus c.i.c. im Hinblick auf die spezialgesetzlichen Regelungen eine Haftungsgrundlage geschaffen. Kern dieser Haftung ist, dass der für einen Prospekt Verantwortliche für dessen Richtigkeit und Vollständigkeit haftet, da er durch die Präsentation dem Interessenten gegenüber Vertrauen in Anspruch nimmt.[727] Man unterscheidet zwischen der Prospekthaftung im engeren und im weiteren Sinne.[728]

Für Steuerberater hat die Prospekthaftung vor allem im Zusammenhang mit Anlageprospekten Bedeutung. Wirkt ein Steuerberater erkennbar an der Gestaltung und inhaltlichen Aussage eines Prospekts mit, so nimmt er aufgrund seiner besonderen beruflichen und wirtschaftlichen Stellung sowie seiner Fachkenntnis das Vertrauen des Verbrauchers in Anspruch. Wegen der Schaffung dieses Vertrauenstatbestands haftet er für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit des Prospekts.[729] Ein Steuerberater haftet aber auch nach den Grundsätzen der Prospekthaftung, wenn er als „Hintermann“ auf die Gestaltungen eines Bauträgermodells entscheidenden Einfluss hatte.[730]

Durch das Schuldrechtsmodernisierungsgesetz vom 26. November 2001[731] wurden die Grundsätze der Vertrauenshaftung in § 311 Abs. 3 BGB kodifiziert. Diese Norm stellt somit die Rechtsgrundlage für die Prospekthaftung dar, wenn der Steuerberater das Vertrauen eines Dritten durch die Veröffentlichung des Prospekts in Anspruch nimmt.[732] Da lediglich die bisher von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze kodifiziert werden sollten, ist nicht davon auszugehen, dass die Berufshaftung dadurch wesentlich verändert oder beeinflusst wird.[733]

---

[726] Ausführlich zur Prospekthaftung Kouba, Die Rechtsprechung zur bürgerlich-rechtlichen Prospekthaftung – Eine Bestandsaufnahme, VersR 2004, S. 570ff.

[727] Heinrichs, in: Palandt, § 280 RdNr. 54.

[728] Zugehör, Schwerpunkte der zivilrechtlichen Haftung aus Steuerberatung, DStR 2007, S. 723, 726f.; Heinrichs, in: Palandt, § 280 RdNr. 54ff. unterscheidet zwischen der eigentlichen und uneigentlichen Prospekthaftung.

[729] Zugehör, Schwerpunkte der zivilrechtlichen Haftung aus Steuerberatung, DStR 2007, S. 723, 726 m. w. N. zur Prospekthaftung von Rechtsanwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern.

[730] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 383 m. w. N.

[731] BGBl I 2001, S. 3138.

[732] Terbille, in: Rinsche/Fahrendorf/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, RdNr. 373 m. w. N.

[733] Kouba, Die Rechtsprechung zur bürgerlich-rechtlichen Prospekthaftung – Eine Bestandsaufnahme, VersR 2004, S. 570; ebenso Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 373.

§ 10 MÖGLICHKEITEN DER HAFTUNGSBESCHRÄNKUNG

A. Allgemeines

Wie bereits mehrfach betont ist das Steuerrecht wie keine zweite Rechtsmaterie einem stetigem Wandel unterworfen. Die ständige Veränderung der steuerlichen Normen sorgt dafür, dass der einzelne Steuerberater die zum Bearbeitungszeitpunkt geltende Rechtslage nicht immer vollständig überblicken kann. Diese Wirkung des bloßen Umfangs der gesetzgeberischen Aktivitäten wird verstärkt durch deren Tempo und die Wechselhaftigkeit der Regelungswertungen. Einzelne Vorschriften werden mehrfach in einem einzigen Veranlagungszeitraum geändert oder sogar vor ihrer Verkündung, also ihrem Inkrafttreten, abgeändert. Allein die Mitverfolgung der neuesten Entwicklungen in der Gesetzgebung kann von einem Steuerberater aufgrund der Masse der in Bewegung befindlichen steuerlichen Themen sowie der Geschwindigkeit der Veränderungen nicht durch den Besuch von Fortbildungsveranstaltungen und dem Studium der Fachliteratur geleistet werden. Für den steuerlichen Berater steigt damit das Risiko, bei seinen Beratungen nicht auf dem aktuellen Stand der Gesetzgeber oder Rechtsentwicklung zu sein.[734]

Auf der anderen Seite dehnt die Rechtsprechung die Maßstäbe für die Mandatsbearbeitung durch den Steuerberater in Form unterschiedlichster Sorgfaltspflichten immer weiter aus.[735] Das Haftungsrisiko steigt für die Steuerberater damit noch weiter.

Die wirtschaftlichen Auswirkungen eines Haftungsfalles können dabei ohne weiteres mehrere hunderttausend Euro betragen. Die wenigsten Steuerkanzleien dürften einen solchen Haftungsfall überleben.[736] Das Bestreben des Berufsstandes, diese Haftungsrisiken einzuschränken, ist daher nur verständlich.[737] Der Gesetzgeber hat

---

[734] Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 67a StBerG, RdNr. B 999.9.3.1.

[735] Vgl. dazu oben § 5 C.

[736] Nach Busse, Zulässigkeit und Grenzen formularmäßiger Haftungshöchstsummenbeschränkungen im Steuerberatungsvertrag, DStR 1995, S. 660, 664, sind die meisten Steuerberater mit einer Haftungshöchstsumme von 250.000 € versichert. Dem können aber Haftungsrisiken in Millionen Höhe gegenüberstehen (vgl. Hartmann, Haftungsbegrenzung gemäß § 67a Abs. 1 StBerG, DSWR 2002, S. 220).

[737] Vgl. auch die Gesetzesbegründung BT-Drucks. 12/6753, S. 18.

daher durch das Sechste Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes mit § 67a StBerG die Möglichkeit der Haftungsbeschränkung geschaffen.[738]

Nach dem Wortlaut des § 67a StBerG kann der Steuerberater lediglich seine Haftung aus dem Steuerberatervertrag beschränken. Deliktische Schadenersatzansprüche des Mandanten werden von dieser Vorschrift dagegen nicht erfasst.[739] Beachtenswert ist in Bezug auf die vertraglichen Ersatzansprüche jedoch auch die Unterscheidung zwischen den sog. Vorbehaltsaufgaben, die ausschließlich Gegenstand eines Steuerberatervertrages sein können, und anderen sog. vereinbaren Tätigkeiten, z. B. Treuhändertätigkeiten, die nicht nur aber auch von Steuerberatern ausgeübt werden. Während die Vorbehaltsaufgaben in jedem Fall in den Anwendungsbereich des § 67a StBerG fallen, kann die Möglichkeit der Haftungsbeschränkung für die vereinbaren Tätigkeiten bezweifelt werden. Schließlich besteht bei der Ausübung solcher Tätigkeiten kein zu den Vorbehaltsaufgaben vergleichbares Risiko.[740] Zumindest aber steht es dem Steuerberater frei, entsprechende Mandate abzulehnen und so die bestehenden Risiken zu meiden. Letztlich ist jedoch von der Anwendbarkeit des § 67a StBerG auch auf die vereinbaren Tätigkeiten auszugehen. Eine Differenzierung zwischen Vorbehaltsaufgaben und vereinbaren Tätigkeiten erfolgte nämlich auch nicht in Hinblick auf die bisherige insofern gleich lautende Verjährungsvorschrift des § 68 StBerG.[741]

B. Haftungsbegrenzung auf eine bestimmte Höhe der Haftungssumme

§ 67a StBerG sieht in Absatz 1 die Möglichkeit vor, die Haftung des Steuerberaters gegenüber seinem Mandanten aufgrund eines fahrlässig verursachten Schadens vertraglich zu beschränken. Der Wortlaut der Vorschrift stellt dabei auf einen fahrlässig verursachten Schaden ab. Die Haftungsbeschränkung steht dem Steuerberater danach in allen Fällen der Fahrlässigkeit offen. Eine Unterscheidung zwischen einfacher und grober Fahrlässigkeit sieht die Norm nicht vor. Lediglich die Haftung für einen vorsätzlich verursachten Schaden kann nachvollziehbarerweise nicht beschränkt werden.

---

[738] Gesetz vom 24. Juni 1994 mit Wirkung zum 1. Juli 1994.

[739] Späth, Berufshaftpflichtversicherung der Steuerberater, NWB 2003 Fach 30, S. 1427, 1433.

[740] Hartmann, DSWR 2002, S. 220, 221 weist jedoch darauf hin, dass in den Fällen der vereinbaren Tätigkeit nicht zwangsläufig ein adäquater Versicherungsschutz besteht.

[741] Vgl. dazu Busse, Zulässigkeit und Grenzen formularmäßiger Haftungshöchstsummenbeschränkungen im Steuerberatungsvertrag, DStR 1995, S. 660, 661, mit beachtlichen Argumenten.

I. Durch Individualvereinbarung gem. § 67a Abs. 1 Nr. 1 StBerG

Durch eine schriftliche Vereinbarung kann der Steuerberater im Einzelfall seine Haftung für den Fall einer fahrlässig begangenen Pflichtverletzung auf die Höhe der Mindestversicherungssumme beschränken.[742]

1. Mindesthaftungsbetrag

Bemerkenswert ist diesbezüglich die missverständliche Formulierung des Gesetzes.[743] Nach dem Wortlaut des Gesetzes soll die Haftung des Steuerberaters „bis zur Höhe der Mindestversicherungssumme“ beschränkt werden können. Würde man sich bei der Auslegung dieser Formulierung alleine am Wortlaut orientieren, so wäre es dem Steuerberater nicht möglich, seine Haftung auf einen Betrag zu beschränken, der über dem Haftungshöchstbetrag seiner Berufshaftplichtversicherung liegt. Von einer solchen Regelung würde aber nur der Versicherer profitieren,[744] da dieser darauf hoffen könnte, dass er im Haftungsfall aufgrund der Haftungsbeschränkung nicht in der Höhe des Haftungshöchstbetrages in Anspruch genommen würde. Dagegen würde ein solches Verständnis der Norm ihrem Zweck nicht gerecht. Ein Ausgleich zwischen dem Vertrauen des Mandanten in die Fähigkeiten des Berufsstands und den Interessen des Steuerberaters, seine Haftungsrisiken möglichst gering und kalkulierbar sowie die Kosten für seine Berufshaftpflichtversicherung im überschaubaren und wirtschaftlich vertretbaren Rahmen zu halten,[745] würde dagegen nicht herbeigeführt. Die Norm ist daher so zu verstehen, dass der Steuerberater seine Haftung zwar beschränken kann. Die Haftungssumme darf jedoch nicht die Mindestversicherungssumme unterschreiten.[746]

---

[742] Dies gilt nach Kuhls, in: Steuerberatungsgesetz, § 67a RdNr. 14, selbst dann, wenn der Steuerberater eine Berufshaftpflichtversicherung mit einer höheren Haftungssumme abgeschlossen hat. So auch Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 67a StBerG, RdNr. B 999.9.2.2.

[743] Kuhls, in: Steuerberatungsgesetz, § 67a RdNr. 12.

[744] Gehre/v. Borstel, Steuerberatungsgesetz, § 67a RdNr. 6.

[745] Vgl. auch Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 67a StBerG, RdNr. B 999.7ff. m. w. N.; v. Borstel, DSWR 2002, S. 223.

[746] Gehre/v. Borstel, Steuerberatungsgesetz, § 67a RdNr. 6; von Borstel, Mandatsvertrag und Haftungsbeschränkung, DSWR 2002, S. 223, 224; Kuhls, in: Steuerberatungsgesetz, § 67a RdNr. 12.

2. Anforderungen an die Vereinbarung

Voraussetzung für eine wirksame Haftungsbeschränkung ist nach § 67a Abs. 1 Nr. 1 StBerG eine schriftliche Vereinbarung im Einzelfall in Abgrenzung zur Haftungsbeschränkung durch vorformulierte Vertragsbedingungen gem. § 67a Abs. 1 Nr. 2 StBerG. Das Vorliegen einer Einzelvereinbarung ist aufgrund der gesetzgeberischen Ziele restriktiv zu prüfen.[747]

Für eine Einzelvereinbarung spricht nicht schon allein die Tatsache, dass die Klausel zur Haftungsbeschränkung nicht Bestandteil der Allgemeinen Auftragsbedingungen ist. Vielmehr deutet jede Art der Vorformulierung darauf hin, dass keine Einzelvereinbarung vorliegt.[748] Gerade die in der Praxis wegen des geringen Aufwands beliebte Verwendung eines EDV-Textbausteins zur Haftungsbeschränkung gefährdet die Bewertung als Vereinbarung im Einzelfall.[749] Die handschriftliche Abfassung der Vereinbarung erscheint dabei als eine nicht zeitgemäße Alternative.[750] Es sollte aber durch das Abfassen einer entsprechenden Vereinbarung im Einzelfall unterstrichen werden, dass die Parteien den Haftungsausschluss individuell ausgehandelt haben. Dies kann vor allem dadurch gelingen, dass die für das betreffende Mandat kennzeichnenden Faktoren mit aufgenommen werden. Zugleich sollte die Vereinbarung individuell dazu Stellung nehmen, warum in diesem Fall eine Haftungsbegrenzung vereinbart wird. Je mandatsspezifischer eine solche Vereinbarung formuliert ist, umso leichter wird es fallen, das Vorliegen einer individuellen Vereinbarung im Streitfall zu belegen.[751] Daneben sollten dem Mandanten auch andere Möglichkeiten aufgezeigt werden, die Haftungsrisiken zu bewältigen. So könnte zum Beispiel der Abschluss einer auf den Einzelfall bezogenen Versicherung mit höherer Deckungssumme und die Übernahme der Prämie durch den Mandanten vorgeschlagen werden.[752] Es empfiehlt sich, die oben genannten Faktoren

---

[747] Busse, Zulässigkeit und Grenzen formularmäßiger Haftungshöchstsummenbeschränkungen im Steuerberatungsvertrag, DStR 1995, S. 660, 662.

[748] Busse, Zulässigkeit und Grenzen formularmäßiger Haftungshöchstsummenbeschränkungen im Steuerberatungsvertrag, DStR 1995, S. 660, 663.

[749] Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 67a StBerG, RdNr. B 999.9.2.1; von der Horst, Grundlagen und Umfang der Haftung des Steuerberaters und Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung, DStR 1995, S. 2027, 2028.

[750] Zu Recht von Borstel, Mandatsvertrag und Haftungsbeschränkung, DSWR 2002, S. 223, 224.

[751] Von Borstel, Mandatsvertrag und Haftungsbeschränkung, DSWR 2002, S. 223, 224. Da die wirksame Haftungsbegrenzung dem Steuerberater zugute kommt, ist dieser im Streitfalle Beweis belastet.

[752] Hartmann, Haftungsbegrenzung gemäß § 67a Abs. 1 StBerG, DSWR 2002, S. 220, 221.

mit in den Text der Vereinbarung aufzunehmen, um etwaige Zweifel im Streitfalle zu vermeiden. Da die Vereinbarung zur Haftungsbeschränkung ohnehin schriftlich geschlossen werden muss, hält sich der zusätzliche Aufwand in Grenzen.[753]

II. Durch Formularvereinbarung gem. § 67a Abs. 1 Nr. 2 StBerG

1. Anforderungen der §§ 305ff. BGB

Bei der von § 67a Abs. 1 Nr. 2 StBerG geschaffenen Möglichkeit, die Haftung durch vorformulierte Vertragsbedingungen zu beschränken, handelt es sich in der Praxis zumeist um die vom Steuerberater verwendeten Allgemeinen Auftrags- oder Mandatsbedingungen. Wie bereits oben[754] erörtert, kann aber auch eine Vereinbarung, die der Steuerberater als Individualvereinbarung treffen wollte, aufgrund ihrer Eigenschaft als EDV-Textbaustein als vorformulierte Vertragsbedingung zu betrachten sein.[755] In solchen Fällen wird die Vereinbarung in den meisten Fällen aber unwirksam sein, da der bestehende Versicherungsschutz des Steuerberaters nicht den Voraussetzungen des § 67a Abs. 1 Nr. 2 StBerG gerecht wird.[756]

Daneben muss die Vereinbarung auch den Maßstäben der §§ 305ff. BGB für Allgemeine Geschäftsbedingungen entsprechen.[757] Die vorformulierte Vertragsbedingung zur Haftungsbegrenzung muss danach zunächst wirksam in den Vertrag mit einbezogen worden sein. Der Hinweis des Steuerberaters auf die Vertragsbedingungen ist dabei ebenso erforderlich wie die Möglichkeit des Mandanten vom Inhalt Kenntnis zu erlangen. Daneben muss der Mandant den Bedingungen ausdrücklich

---

[753] Von Borstel, Mandatsvertrag und Haftungsbeschränkung, DSWR 2002, S. 223, 224.

[754] Vgl. o. § 10 B. I.

[755] Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 67a StBerG, RdNr. B 999.9.2.1, der zu Recht darauf hinweist, dass ein EDV-Textbaustein bereits als vorformulierte Vertragsbedingung zu betrachten ist, wenn der Steuerberater nur beabsichtigt, diesen mehrmals zu verwenden.

[756] Vgl. das Beispiel bei von Borstel, Mandatsvertrag und Haftungsbeschränkung, DSWR 2002, S. 223, 224 für den „umgekehrten" Fall, in dem der Steuerberater eine formularmäßige Haftungsbegrenzung vereinbaren und aus „Sicherheitsüberlegungen" heraus seine Haftung auf € 750.000 beschränken möchte. Hier scheitert die wirksame Vereinbarung einer Haftungsbeschränkung an der mangelnden Einzelvereinbarung.

[757] Gehre/von Borstel, Steuerberatungsgesetz, § 67a RdNr. 7; Nach Busse, Zulässigkeit und Grenzen formularmäßiger Haftungshöchstsummenbeschränkungen im Steuerberatungsvertrag, DStR 1995, S. 660, 662 kann aber aufgrund des unterschiedlichen Wortlauts des § 67a StBerG nicht ohne weiteres auf die zu § 1 AGBG ergangene Rechtsprechung zurückgegriffen werden.

zustimmen. Aus Gründen der Beweisbarkeit im Streitfalle ist es ratsam, alle Hinweise etc. schriftlich zu geben.[758]

Inhaltlich gelten ebenfalls die Maßstäbe der §§ 305ff. BGB. Eine unangemessene Benachteiligung des Mandanten durch den Steuerberater ist damit für eine wirksame Haftungsbeschränkung schädlich.[759] Dagegen besteht Unklarheit darüber, ob auch § 309 Nr. 7 lit. b BGB auf die Haftungsbeschränkung des § 67a Abs. 1 Nr. 2 StBerG Anwendung findet und es dem Steuerberater nicht möglich ist, durch eine formularmäßige Vereinbarung die Haftung für einen grob fahrlässig verursachten Schaden auszuschließen.[760]

2. Betragsmäßige Grenze der Haftungsbeschränkung[761]

§ 67a StBerG sieht vor, dass der Steuerberater seine Haftung auf das Vierfache der Mindesthaftungssumme beschränken kann. Da die Mindesthaftungssumme gem. § 67 StBerG i. V. m. § 52 DVStB 250.000,- Euro beträgt, kann die Haftung des Steuerberaters also auf eine Million Euro beschränkt werden. Betrachtet man den Wortlaut des § 67a StBerG, muss man davon ausgehen, dass eine Haftungsbeschränkung auf einen höheren Betrag, z. B. 2 Millionen Euro, nicht rechtswirksam möglich ist. § 67a Abs. 1 Nr. 2 StBerG sagt schließlich ausdrücklich, dass die Haftung „auf den vierfachen Betrag der Mindestversicherungssumme“ beschränkt werden kann. Enthielte der Wortlaut ein „höchstens“ wäre klar, dass auch eine Beschränkung auf einen höheren Haftungsbetrag möglich sein soll. Selbst der Blick in die Gesetzesmaterialien gibt keinen Hinweis darauf, dass die Möglichkeit der Haftungsbeschränkung nicht auf eine Million Euro fixiert ist.[762]

Jedoch steht m. E. der Vereinbarung eines höheren Haftungsbetrags, wie z. B. zwei Millionen Euro, nichts entgegen, soweit in Höhe des vereinbarten Vertrags Versicherungsschutz besteht.[763] Soweit nämlich Versicherungsschutz besteht, ist der Ausgleich der Interessen beider Parteien nicht gefährdet. Der Steuerberater

---

[758] Ausführlich hierzu von der Horst, Grundlagen und Umfang der Haftung des Steuerberaters und Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung, DStR 1995, S. 2027, 2029.

[759] Hartmann, Haftungsbegrenzung gemäß § 67a Abs. 1 StBerG, DSWR 2002, S. 220, 221; Gehre/von Borstel, Steuerberatungsgesetz, § 67a RdNr. 7.

[760] Gehre/von Borstel, Steuerberatungsgesetz, § 67a RdNr. 7 a. E.

[761] Zu interdisziplinären Sozietäten vgl. Furmans, Haftungsbegrenzung in der gemischten Sozietät und AGB-Kontrolle, NJW 2007, S. 1400, 1401.

[762] Vgl. BT-Drucks. 12/6753, S. 19.

[763] Ebenso Sieg, in: Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee, Handbuch der Anwaltshaftung, RdNr. 438 (zum insofern vergleichbaren § 51a Abs. 1 Nr. 2 BRAO für Rechtsanwälte).

kann mit einer Haftungsbeschränkung auf einen höheren Betrag als eine Million Euro dem Interesse des Mandanten, einen höheren Haftungsbetrag zur Verfügung zu haben, entgegenkommen. Auch wenn die Versicherungsprämien bei diesen Haftungssummen überproportional ansteigen werden,[764] kann es für den Steuerberater wirtschaftlich interessant sein, dem Mandanten eine Haftungsbeschränkung auf einen höheren Betrag anzubieten (Mandantengewinnung bzw. -bindung). Auf der anderen Seite sind die Interessen des Mandanten nicht gefährdet, solange ein entsprechender Versicherungsschutz des Steuerberaters besteht. Im Gegenteil ist es für den Mandanten sogar vorteilhaft, wenn der Steuerberater seine Haftung nicht nur auf einen Betrag von einer Million Euro, sondern auch auf einen höheren Betrag beschränken kann.

3. Ausschluss der Haftung für grobe Fahrlässigkeit

Nach dem Wortlaut des § 67a StBerG kann die Haftung des Steuerberaters für einen fahrlässig verursachten Schaden beschränkt werden. Das Gesetz differenziert nicht wie in vielen anderen Fällen[765] zwischen einfacher und grober Fahrlässigkeit. Aus diesem Grund könnte man davon ausgehen, dass die Begrenzung der Haftung des Steuerberaters auch in den Fällen der grob fahrlässigen Schadensverursachung möglich ist.[766]

Allerdings müssen wie weiter oben festgestellt die Maßstäbe der §§ 305ff. BGB für die allgemeinen Geschäftsbedingungen auch für den Haftungsausschluss durch vorformulierte Vertragsbedingungen gelten. Dies gelte ohne Ausnahme und auch für § 67a Abs. 1 Nr. 2 StBerG, da es sich bei dem in § 309 Nr. 7 lit. b BGB niedergelegten Grundsatz um ein das gesamte bürgerliche Recht beherrschendes Prinzip handelt. Das BGB statuiere ein generelles Verbot, die Haftung für grob fahrlässig verursachte Schäden in allgemeinen Geschäftsbedingungen zu beschränken oder auszuschließen. Danach sei die Beschränkung der Haftung in Fällen grober Fahrlässigkeit durch Allgemeine Auftragsbedingungen stets unwirksam. § 67a Abs. 1 Nr. 2 StBerG könne davon keine Ausnahme machen.[767]

---

[764] BT-Drucks. 12/6753, S. 19.

[765] Busse, Zulässigkeit und Grenzen formularmäßiger Haftungshöchstsummenbeschränkungen im Steuerberatungsvertrag, DStR 1995, S. 660, 662 m. w. N.

[766] So offensichtlich Kuhls, in: Steuerberatungsgesetz, § 67a RdNr. 23.

[767] Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 67a StBerG, RdNr. 999.9.2.2. Er verweist dabei unter anderem auf Wölk, Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung des Rechtsanwalts, AnwBl. 2003, S. 328, 330, der gleicher Meinung sein soll. Wölk äußert sich jedoch ausschließlich zu § 51a Abs. 1 Nr. 2 BRAO, der die Haftungsbegrenzung ausdrücklich nur für die Fälle der einfachen Fahrlässigkeit zulässt.

Gegen diese Ansicht spricht jedoch schon der Wortlaut des § 67a Abs. 1 StBerG. Diesem lässt sich keine Differenzierung entnehmen, dass die Haftungsbeschränkung im Falle einer Individualvereinbarung auch die grobe Fahrlässigkeit umfasst, wohingegen im Falle einer formularmäßigen Vereinbarung die Haftung nur für einfache Fahrlässigkeit beschränkt werden kann. Eine besondere Bedeutung kann dabei der Tatsache beigemessen werden, dass der Gesetzgeber üblicherweise eine solche Differenzierung vornimmt, wenn er ein Stufenverhältnis zwischen den unterschiedlichen Graden der Fahrlässigkeit schaffen will.[768] Ein Vergleich mit der Vorschrift des § 51a BRAO, der die Möglichkeit der Haftungsbeschränkung für die Rechtsanwälte regelt, zeigt, dass dort der Gesetzgeber eine solche Differenzierung sehr wohl vorgenommen hat. Im Gegensatz zu § 67a StBerG können Rechtsanwälte nach dieser Norm die Haftung nur in den Fällen der einfachen Fahrlässigkeit beschränken.[769]

Daneben ergibt sich auch aus den Gesetzgebungsmaterialien,[770] dass es sich hierbei um eine bewusste gesetzgeberische Entscheidung zur Besserstellung der Steuerberater gegenüber anderen Berufsgruppen, wie den Rechtsanwälten, handelt.[771] Die Regelungssystematik steht einem solchen Verständnis nicht entgegen. Im Gegenteil muss § 67a StBerG im Verhältnis zu § 309 Nr. 7 lit. b BGB als speziellere Regelung angesehen werden, die der allgemeineren Regel vorgeht.[772] Die Spezialität des § 67a StBerG kann schon daraus abgeleitet werden, dass diese Norm Teil des für die zur Regelung der vertraglichen Verhältnisse zwischen Steuerberater und Mandanten geschaffenen Sonderrechts ist. Sofern vom Gesetzgeber keine von den allgemeinen Vorschriften des BGB abweichende und speziellere Regelung gewollt gewesen wäre, hätte er es bei den allgemeinen Vorschrift belassen können. Umgekehrt würde es keinen Sinn machen, wenn der Gesetzgeber beson-

---

[768] Busse, Zulässigkeit und Grenzen formularmäßiger Haftungshöchstsummenbeschränkungen im Steuerberatungsvertrag, DStR 1995, S. 660, 662 m. w. N.

[769] Von der Horst, Grundlagen und Umfang der Haftung des Steuerberaters und die Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung, DStR 1995, S. 2027, 2030; Busse, Zulässigkeit und Grenzen formularmäßiger Haftungshöchstsummenbeschränkungen im Steuerberatungsvertrag, DStR 1995, S. 660, 662; krit. Späth, Grenzen formularmäßiger Haftungshöchstsummenbeschränkungen im Steuerberatervertrag, INF 1995, S. 469, 470.

[770] Vgl. die Gegenäußerung der Bundesregierung zur Stellungnahme des Bundesrates in Anlage 3 zur BT-Drucks. 12/6753.

[771] Busse, Zulässigkeit und Grenzen formularmäßiger Haftungshöchstsummenbeschränkungen im Steuerberatungsvertrag, DStR 1995, S. 660, 662.

[772] Von der Horst, Grundlagen und Umfang der Haftung des Steuerberaters und die Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung, DStR 1995, S. 2027, 2030.

dere Regelungen für bestimmte Rechtsverhältnisse erließe, die im Zweifelsfall hinter den allgemeinen Regeln zurückträten. Aus diesem Grund kann der Argumentation, der Gesetzgeber hätte für den Fall, dass er von der allgemeinen Regel abweichen wollte, dies ausdrücklich in den Wortlaut des § 67a StBerG mit aufnehmen müssen,[773] nicht gefolgt werden.

Die Ansicht, die Haftungsbeschränkung sei im Falle der groben Fahrlässigkeit nicht möglich, kann auch nicht durch die Behauptung begründet werden, dass der sich in § 309 Nr. 7 lit. b BGB niederschlagende Verbraucherschutz höher einzustufen sei[774] als das Recht des Steuerberaters seine Haftung für grobe Fahrlässigkeit zu begrenzen. Zum einen muss es dem Gesetzgeber selbst überlassen bleiben, darüber zu entscheiden, ob der Schutz einer Vertragspartei höher einzustufen ist als der anderen Partei. Zum anderen hat der Gesetzgeber für die formularmäßige Haftungsbeschränkung bei grober Fahrlässigkeit höhere Hürden geschaffen. Offensichtlich hielt er die Verbraucherinteresse dann für ausreichend geschützt, wenn der Steuerberater über einen Versicherungsschutz über den vierfachen Betrag der Mindestdeckungssumme verfügt.

Abschließend muss man festhalten, dass sich der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzgebungsmaterialien bewusst dafür entschieden hat, die Haftungsbeschränkung auch im Falle der groben Fahrlässigkeit zuzulassen. Vor diesem Hintergrund erscheint es in Zusammenschau mit den oben genannten Argumenten sehr fragwürdig, die Ansicht zu vertreten, dass mangels einer entsprechenden Andeutung im Wortlaut[775] der Ausschluss der Haftung für grobe Fahrlässigkeit nicht zulässig ist.

4. Bestehender Versicherungsschutz

Für eine wirksame formularmäßige Beschränkung der Haftung ist ein ausreichender Versicherungsschutz erforderlich. Dieser muss mindestens in Höhe des vierfachen Betrages der Mindestdeckungssumme, also in Höhe von einer Million Euro, bestehen. Daneben muss die Versicherung ohne Begrenzung der Jahreshöchstsumme bestehen. Andernfalls könnte es zu der Situation kommen, dass der Mandant, der darauf vertraut, im Schadenfall zumindest Ersatz in Höhe von einer Million Euro zu erhalten, mangels Versicherungsschutzes leer ausgeht.[776]

---

[773] Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 67a StBerG, RdNr. B 999.9.2.2.

[774] So aber Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 67a StBerG, RdNr. B 999.9.2.2.

[775] Späth, Berufshaftpflichtversicherung der Steuerberater, NWB 2003, Fach 30 S. 1427, 1431; ders., Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 67a StBerG, RdNr. B 999.9.2.2.

[776] Gehre/von Borstel, Steuerberatungsgesetz, § 67a RdNr. 7.

Besondere Risiken ergeben sich auch im Rahmen einer Sozietät. Hier ist zu beachten, dass für die Beurteilung, ob Versicherungsschutz in ausreichender Höhe besteht, auf die durchschnittliche Deckung aller Sozien (auch Außensozien!) abzustellen ist.[777] Falls die durchschnittliche Deckung den Betrag der vierfachen Mindestversicherungssumme unterschreitet, folgt daraus nicht die persönliche Haftung der Sozien für den Differenzbetrag. Vielmehr ist die Haftungsbeschränkung nach § 67a Abs. 1 Nr. 2 StBerG mangels ausreichenden Versicherungsschutzes nicht wirksam. Das Gleiche gilt im Übrigen für den Fall, dass die Tätigkeit des Steuerberaters bei deren Verrichtung dieser eine Pflichtverletzung begeht, nicht vom Versicherungsschutz umfasst ist (z. B. Beratung im außereuropäischen Steuerrecht).[778]

Unklarheit besteht auch hinsichtlich der Frage, zu welchem Zeitpunkt der Versicherungsschutz bestehen muss. In Betracht kommt zum einen der Zeitpunkt, zu dem mit dem Mandanten die Haftungsbeschränkung vereinbart wird.[779] Zum anderen ist es denkbar, den Versicherungsschutz für den Zeitpunkt des Eintritts des Versicherungsfalls zu verlangen.[780]

Der Wortlaut des § 67a StBerG trifft dazu keine klare Aussage. Dennoch erscheint es nahe liegend, dass der Gesetzgeber mit seiner Formulierung auf das Bestehen des Versicherungsschutzes zu dem Zeitpunkt abzielt, an dem die Vereinbarung zur Haftungsbegrenzung zwischen Steuerberater und Mandant geschlossen wird.[781] Eine solche Lesart dürfte dem Zweck der Vorschrift jedoch nicht ganz gerecht werden. Dem Mandanten soll die Absicherung durch eine bestehende Haftpflichtversicherung ein Äquivalent dafür bieten, im Gegenzug auf die Haftung des Steuerberaters in voller Höhe zu verzichten.[782] Stellt man für den Bestand eines ausreichenden Versicherungsschutzes aber ausschließlich auf den Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung ab, kann aus welchen Gründen auch immer nicht automatisch

---

[777] Vgl. von der Horst, Grundlagen und Umfang der Haftung des Steuerberaters und Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung, DStR 1995, S. 2027, 2029 mit einem instruktiven Beispiel.

[778] Hartmann, Haftungsbegrenzung gemäß § 67a Abs. 1 StBerG, DSWR 2002, S. 220, 221.

[779] Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 67a StBerG, RdNr. B 999.9.2.3.

[780] Busse, Zulässigkeit und Grenzen formularmäßiger Haftungshöchstsummenbeschränkungen im Steuerberatungsvertrag, DStR 1995, S. 660, 663.

[781] Dieses Verständnis findet eine Stütze in der Gegenäußerung der Bundesregierung zur Stellungnahme des Bundesrats im damaligen Gesetzgebungsverfahren, wenngleich dort von einem eindeutigen Wortlaut die Rede ist. Vgl. BT-Drucks. 12/6753, S. 33.

[782] Busse, Zulässigkeit und Grenzen formularmäßiger Haftungshöchstsummenbeschränkungen im Steuerberatungsvertrag, DStR 1995, S. 660, 663.

davon ausgegangen werden, dass dieser auch im Haftungsfall besteht.[783] Besteht er im Zeitpunkt des Eintritts des Versicherungsfalls nicht mehr, ist der Mandant durch die Voraussetzung einer erhöhten Versicherungssumme jedoch nicht besser geschützt als ohne diese Voraussetzung. Mit anderen Worten wäre der Zweck des Mandantenschutzes[784] inhaltsleer. Der Versicherungsschutz muss damit (zumindest auch) im Zeitpunkt des Eintritts eines Versicherungsfalls bestehen.[785] Allerdings muss vom Bestand eines entsprechenden Versicherungsvertrages die Wirksamkeit der formularmäßigen Haftungsbegrenzung abhängen. Unterhält der Steuerberater keinen angemessenen Versicherungsschutz gem. § 67 StBerG, verstößt er gegen seine Berufspflichten und möglicherweise wird gegen ihn sogar ein Berufsverbot verhängt. Dies kann aber im Schadensfall nicht dazu beitragen, die Interessen des Mandanten, der einer Haftungsbegrenzung durch eine formularmäßige Vereinbarung zugestimmt hat, zu wahren.[786] Setzt man dagegen das Bestehen eines angemessenen Versicherungsschutzes nur zum Zeitpunkt des Eintritts des Versicherungsfalls voraus, könnte der Berufsangehörige nach seinen Vorstellungen die Haftungsvereinbarung zu einem späteren Zeitpunkt durch Abschluss einer entsprechenden Berufshaftpflichtversicherung wirksam werden lassen.[787] Dabei gilt es zu bedenken, dass es das Risiko des Steuerberaters ist, wenn ein Schadensfall bereits vor Abschluss einer ausreichenden Haftplichtversicherung eintritt und die mit dem Mandanten getroffene Vereinbarung zur Haftungsbegrenzung gem. § 67a Abs. 1 Nr. 2 StBerG unwirksam ist. Eine Verletzung der Mandanteninteressen oder der Rechtssicherheit kann darin dagegen nicht erblickt werden. Schließlich hat der Mandant regelmäßig kein Interesse daran, welche Berufshaftpflichtversicherung der Steuerberater zum Zeitpunkt der Abschlusses der Haftungsbeschränkung unterhielt.[788] Das Hauptaugenmerk des Mandanten wird vielmehr verständlicherweise darauf gerichtet sein, ob der vom Steuerberater verursachte Schaden in der erwar-

---

[783] Der Steuerberater kann die Deckungssumme seiner Berufshaftpflichtversicherung in der Zwischenzeit ja ohne weiteres auf die Mindestdeckungssumme reduziert haben.

[784] BT-Drucks. 12/6753, S. 19.

[785] Späth, Grenzen formularmäßiger Haftungshöchstsummenbeschränkungen im Steuerberatervertrag, INF 1995, S. 469, 471; Busse, Zulässigkeit und Grenzen formularmäßiger Haftungshöchstsummebeschränkungen im Steuerberatungsvertrag, DStR 1995, S. 660, 663.

[786] So aber offensichtlich Späth, Grenzen formularmäßiger Haftungshöchstsummenbeschränkungen im Steuerberatervertrag, INF 1995, S. 469, 471.

[787] Späth, Grenzen formularmäßiger Haftungshöchstsummenbeschränkungen im Steuerberatervertrag, INF 1995, S. 469, 471.

[788] Busse, Zulässigkeit und Grenzen formularmäßiger Haftungshöchstsummebeschränkungen im Steuerberatungsvertrag, DStR 1995, S. 660, 663.

teten Form versichert ist. Aus Gründen des Mandantenschutzes ist damit der Bestand einer Berufshaftpflichtversicherung mit den Voraussetzungen des § 67a Abs. 1 Nr. 2 StBerG zumindest zum Zeitpunkt des Eintritts des Versicherungsfalls erforderlich. Dagegen erscheint es sehr formalistisch gedacht, wenn man allein den Bestand einer ausreichenden Haftpflichtversicherung bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses einer Haftungsbeschränkung für erforderlich hält.

C. Begrenzung der Haftung auf einzelne Sozietätsmitglieder

Bereits weiter oben wurde auf die Möglichkeit von Sozietäten hingewiesen, die Haftung auf einzelne Sozietätsmitglieder individualvertraglich zu beschränken (Haftungskonzentration).[789] Dabei beziehen sich die dort gemachten Ausführungen auf die gesellschaftsrechtlichen Prämissen zur Haftungsbeschränkung auf bestimmte Sozien. § 67a Abs. 2 StBerG eröffnet dagegen zunächst den berufsrechtlichen Rahmen für eine zulässige personelle Haftungsbeschränkung.

Gerade durch den immer häufiger auftretenden überörtlichen und interprofessionellen Zusammenschluss von Steuerberatern und anderen beratenden Berufsgruppen wird das Bedürfnis nach einer Möglichkeit, die persönliche Haftung auf den Berater zu beschränken, der vor Ort die Beratungsleistung erbringt, deutlich. Für ein Sozietätsmitglied, das an einem anderen Ort – möglicherweise sogar im Ausland – tätig ist und mangels Beteiligung zu keinem Zeitpunkt Einfluss auf die Güte und Fehlerfreiheit der Beratungstätigkeit des anderen Sozietätsmitglieds hat, ist nicht nachvollziehbar, warum es für den Fehler des Anderen persönlich haften soll.[790]

Durch eine Vereinbarung gem. § 67a Abs. 2 StBerG kann die Haftung der übrigen Sozietätsmitglieder jedoch nicht vollständig ausgeschlossen werden. Vielmehr stellt der Wortlaut klar, dass lediglich die persönliche Haftung auf einzelne Sozietätsmitglieder beschränkt werden kann.[791] Die Haftung des Sozietätsvermögens bleibt dagegen von einer solchen Vereinbarung unberührt.[792] Es besteht jedoch die Möglichkeit, neben einer Haftungsbeschränkung nach § 67a Abs. 2 StBerG zusätzlich

---

[789] S. § 8 B. II. 1.

[790] Vgl. BT-Drucks. 12/6753, S. 19; krit. Busse, Die personelle Haftungsbegrenzung in der Steuerberater-Sozietät gemäß § 67a Abs. 2 StBerG, DStR 1995, S. 738, 742.

[791] Vgl. hierzu Furmans, Haftungsbegrenzung in der gemischten Sozietät und AGB-Kontrolle, NJW 2007, S. 1400, 1403f. mit Hinweisen für die praktische Umsetzung.

[792] Von der Horst, Grundlagen und Umfang der Haftung des Steuerberaters und Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung, DStR 1995, S. 2027, 2030; Späth, Berufshaftpflichtversicherung der Steuerberater, NWB 2003 Fach 30, S. 1427, 1432.

die Haftung der Sozietät gem. § 67a Abs. 1 StBerG zu beschränken.[793] Aus der fortbestehenden Haftung des Sozietätsvermögens kann sich im Falle der durch einen Schadensfall verursachten Auflösung einer Sozietät in der Form einer GbR aufgrund der Nachschusspflicht des § 735 BGB dennoch die Gefahr einer persönlichen Haftung der übrigen Gesellschafter ergeben. Die Haftungsbeschränkung gem. § 67a Abs. 2 StBerG liefe danach leer. Um dies zu vermeiden, ist § 735 BGB im Sozietätsvertrag abzubedingen.[794]

Die Haftungsbeschränkung auf einzelne Sozietätsmitglieder erfolgt dadurch, dass mit dem Mandanten eine schriftliche Vereinbarung getroffen wird, in der die Sozietätsmitglieder, die persönlich haften sollen, namentlich genannt werden. Dazu reicht eine formularmäßige Vereinbarung aus (vgl. § 67a Abs. 1 Nr. 2 S. 1 StBerG). Die Nennung aller Sozietätsmitglieder eines Standortes (wie z. B. auf dem Briefkopf) genügt für die Haftungsbeschränkung gem. § 67a Abs. 1 Nr. 2 StBerG aber nicht.[795] Damit die Haftungsbeschränkung auf einzelne Sozietätsmitglieder wirksam ist,[796] muss darauf geachtet werden, dass es sich um eine gesonderte Erklärung handelt. Die Erklärung muss nicht zwingend auf einem gesonderten Dokument abgegeben werden. Eine räumliche oder sonstige Trennung der Vereinbarung von den übrigen Inhalten des Dokuments ist ausreichend.[797] Die Erklärung muss vom Mandanten (gesondert) unterschrieben werden (vgl. § 67a Abs. 1 Nr. 2 S. 2 StBerG).

---

[793] Von der Horst, Grundlagen und Umfang der Haftung des Steuerberaters und Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung, DStR 1995, S. 2027, 2030; von Borstel, Mandatsvertrag und Haftungsbeschränkung, DSWR 2002, S. 223, 225; Gehre/von Borstel, Steuerberatungsgesetz, § 67a RdNr. 10.

[794] Ausführlich dazu Busse, Die personelle Haftungsbegrenzung in der Steuerberater-Sozietät gemäß § 67a Abs. 2 StBerG, DStR 1995, S. 738, 742.

[795] Von Borstel, Mandatsvertrag und Haftungsbeschränkung, DSWR 2002, S. 223, 225.

[796] Späth, Berufshaftpflichtversicherung der Steuerberater, NWB 2003 Fach 30, S. 1427, 1433.

[797] Busse, Die personelle Haftungsbegrenzung in der Steuerberater-Sozietät gemäß § 67a Abs. 2 StBerG, DStR 1995, S. 738, 743 und Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 67a StBerG, RdNr. B 999.9.3.4; a. A. Kuhls, Steuerberatung, § 67a RdNr. 31, der die von Busse angeführte Argumentation, ein gesondertes Dokument sei auch für die Widerrufsbelehrung im Rahmen des vergleichbar formulierten § 2 Abs. 1 S. 3 HaustürWG nach h. M. nicht erforderlich gewesen, nicht beachtet.

D. Weitere Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung

I. Erleichterung der Verjährung

Bei der Verkürzung der Verjährungsfrist handelt es sich streng genommen nicht um eine Haftungsbeschränkung. Deshalb ist eine solche Vereinbarung auch nicht an § 67a StBerG zu messen.[798] Während eine Erleichterung der Verjährung durch Individualvereinbarung grundsätzlich als möglich angesehen wird, wird eine formularmäßige Vereinbarung als schädlich erachtet, da dies zu einer unangemessenen Benachteiligung des Mandanten im Sinne des Rechts der AGB führt.[799]

Die Voraussetzungen einer Erleichterung der Verjährung werden deshalb im Rahmen der Verjährung genauer dargestellt.[800]

II. Ausschlussfristen

Für den Steuerberater besteht grundsätzlich die Möglichkeit, mit seinem Mandanten eine Ausschlussfrist zur Geltendmachung etwaiger Ersatzansprüche zu vereinbaren. Ist eine solche Ausschlussfrist vereinbart, kann der Mandant seine Ersatzansprüche gegenüber dem Steuerberater nicht mehr geltend machen, sofern die Frist bereits abgelaufen ist. Damit verkürzt eine Ausschlussfrist zugleich die Verjährungsfrist. Für die wirksame Vereinbarung einer Ausschlussfrist sind daher die gleichen Voraussetzungen wie bei der Erleichterung der Verjährung zu beachten. Insbesondere können die Parteien eine Ausschlussfrist nur durch Individualvereinbarung wirksam vereinbaren.[801]

E. Wirkung der Haftungsbeschränkungen gegenüber Dritten

Der Steuerberater kann – wie gesehen – die Haftung gegenüber seinem Mandanten in einem gewissen Rahmen beschränken. Jedoch kommen mit der Leistung (oder Schlechtleistung) des Steuerberaters nicht nur dessen Mandanten in Berührung. Zwar wird ein Vertrag zu Gunsten Dritter im Sinne des § 328 BGB die Ausnahme darstellen. Ein Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter oder ein sog. stillschweigend geschlossener Auskunftsvertrag sind dagegen in der Praxis nicht

---

[798] Kuhls, Steuerberatungsgesetz, § 67a RdNr. 18 m. w. N.

[799] Kuhls, Steuerberatungsgesetz, § 67a RdNr. 27.

[800] S. u. § 11E.

[801] Zu alledem Kuhls, Steuerberatungsgesetz, § 67a RdNr. 19.

ohne Bedeutung. Inwieweit der Steuerberater gegenüber Dritten haftet, wurde bereits weiter oben ausführlich behandelt.[802]

Wenn Dritte beteiligt sind, stellt sich jedoch die Frage, ob der Steuerberater seine Haftung auch gegenüber Dritten beschränken kann, oder ob eine zwischen ihm und seinem Mandanten vereinbarte Haftungsbeschränkung auch gegenüber einem Dritten, der mit der mangelhaften Leistung des Steuerberaters in Berührung kommt und dadurch einen Schaden erleidet, Bestand hat. § 67a StBerG äußert sich dazu jedenfalls nicht.

Mangels anderer gesetzlicher Regelungen ist auf § 334 BGB analog abzustellen. Danach kann sich der Steuerberater gegenüber dem Dritten auf die gleichen Einwendungen berufen, die er auch seinem Vertragspartner entgegenhalten kann.[803] Mit anderen Worten darf er gegenüber dem Dritten nicht schlechter gestellt sein, als gegenüber seinem Mandanten.[804] Für den Fall, dass der Dritte die Haftung des Steuerberaters aus der Schutzwirkung eines Vertrages zur Prüfung von Büchern herleitet, stellt die Rechtsprechung des BGH auf § 323 Abs. 2 HGB als Spezialregel ab. Dies ändert aber nichts daran, dass der Dritte keine Rechte herleiten kann, die über die Rechte des Mandanten aus dem Vertrag hinausgehen.[805]

Eine Ausnahme soll nach Treu und Glauben (§ 242 BGB) nur dann gelten, wenn es gerade Gegenstand des Mandats war, dass der Dritte die Leistung des Steuerberaters empfangen soll, oder sich dies aus dem Deckungsverhältnis ergibt. Das Gleiche muss gelten, wenn das Risiko des Dritten weit über die Beschränkungen des § 67a StBerG hinausgeht.[806]

---

[802] S. o. § 9.

[803] Allerdings nimmt die Rechtsprechung an, dass die Parteien die Anwendung des § 334 BGB stillschweigend abbedungen haben, wenn Gegenstand des Steuerberatungsvertrages mit Schutzwirkung zugunsten Dritter die Erstellung eines Gutachtens ist (vgl. o. § 9 C.).

[804] Gehre/von Borstel, Steuerberatungsgesetz, § 67a RdNr. 13; Späth, Berufshaftpflichtversicherung der Steuerberater, NWB 2003 Fach 30, S. 1427, 1433 m. w. N.; ders., in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 67a StBerG, RdNr. B 999.9.4.1; unentschlossen dagegen Hartmann, Haftungsbegrenzung gemäß § 67a Abs. 1 StBerG, DSWR 2002, S. 220, 222.

[805] Späth, Berufshaftpflichtversicherung der Steuerberater, NWB 2003 Fach 30, S. 1427, 1433 m. w. N.

[806] Gehre/von Borstel, Steuerberatungsgesetz, § 67a RdNr. 13 a. E.

§ 11 Verjährung der Haftungsansprüche

A. Allgemeines

Die Einrede der Verjährung gibt dem Schuldner gem. § 214 BGB ein dauerndes Leistungsverweigerungsrecht. Beruft sich der vom Gläubiger in Anspruch genommene Schuldner auf die Verjährung des Anspruchs, so bleibt der Anspruch des Gläubigers auf Erfüllung zwar grundsätzlich bestehen. Allerdings kann der Gläubiger in der Folge seinen Anspruch nicht mehr durchsetzen. Eine Klage, die sich auf einen verjährten Anspruch stützt, ist daher abzuweisen, wenn sich der Schuldner auf den Eintritt der Verjährung beruft. Auf diese Weise dient die Verjährung dem Schuldnerschutz.[807] Der Schuldner muss sich nämlich, nachdem längere Zeit verstrichen ist und die Beweissituation sich nach und nach verschlechtert hat, nicht in der Sache auf den gegen ihn gerichteten Anspruch einlassen. Der Ablauf der Verjährungsfrist sorgt bei den Parteien zudem für Rechtssicherheit.[808] Während der Gläubiger mangels Erfolgsaussichten nunmehr keine Anstrengungen zur Geltendmachung des Anspruchs unternehmen braucht, muss der Schuldner nicht mehr mit der Ungewissheit leben, dass er möglicherweise doch noch in Anspruch genommen wird. Dennoch wird dem Gläubiger nicht generell die Möglichkeit genommen, seinen Anspruch gerichtlich zu verfolgen, wenngleich er dann damit rechnen muss, dass seinem Anspruch die Verjährungseinrede entgegengehalten wird. Insofern schafft die eingetretene Verjährung auch Rechtsfrieden.[809] Als Nebenzweck kann es angesehen werden, dass die Gerichte eine Entlastung erfahren,[810] da eine Klage, die sich auf einen verjährten Anspruch stützt, sinnvollerweise gar nicht erhoben wird. Wird ein solcher Anspruch dennoch anhängig gemacht, so muss sich das Gericht regelmäßig nicht mit dem Anspruch selbst auseinandersetzen, so dass die aufgrund des Zeitablaufs erschwerte Beweissituation nicht die Rechtsfindung erschwert.

Die Verjährung war und ist nicht einheitlich geregelt. Das Gesetz differenziert zwischen Ansprüchen aus der Verletzung einer Vertragspflicht aus einem Geschäftsbesorgungsvertrag mit dienstvertraglichem Charakter und solchen mit werkvertrag-

---

[807] Heinrichs, in: Palandt, vor § 194 RdNr. 8.

[808] Heinrichs, in: Palandt, vor § 194 RdNr. 9; Zugehör, Die Verjährung in der Berufshaftung der Rechtsanwälte, NJW 1995, Beilage zu Heft 21, S. 5 m. w. N.

[809] Heinrichs, in : Palandt, vor § 194 RdNr. 9f.

[810] Heinrichs, in: Palandt, vor § 194 RdNr. 11.

lichem Charakter. Bis zur Schuldrechtsmodernisierung bestand zusätzlich mit § 852 BGB a. F. eine gesonderte Verjährungsregel für deliktische Ansprüche. Für Haftungsansprüche gegen Steuerberater aus nicht berufstypischen Tätigkeiten bestehen daneben weitere spezialgesetzliche Verjährungsregelungen.[811]

Hier gilt der Fokus jedoch der Verjährung der Haftungsansprüche aus der berufstypischen Tätigkeit der Steuerberater. In der Praxis der Haftung des Steuerberaters aus seiner berufstypischen Tätigkeit spielt neben der Frage, ob eine Pflichtverletzung des Beraters vorliegt und diese Pflichtverletzung für einen Schaden des Mandanten kausal wurde, vor allem die Verjährung eines etwaigen Schadenersatzanspruchs eine wesentliche Rolle.[812] Von besonderem Interesse ist das Verjährungsrecht in dieser Arbeit vor allem deshalb, weil die Schuldrechtsmodernisierung zu einer wesentlichen Veränderung des allgemeinen Verjährungsrechts führte. Zusätzlich zog sie weitere Veränderungen der spezialgesetzlichen Verjährungsregeln nach sich.

Der Gesetzgeber hat auf die durch die Schuldrechtsmodernisierung veränderte Rechtslage mit dem Verjährungsanpassungsgesetz[813] vom 9. Dezember 2004 reagiert, das am 15. Dezember 2004 in Kraft trat. Dieses Gesetz veränderte die Verjährung von Haftungsansprüchen gegen Steuerberater grundlegend. Um die Veränderungen im Einzelnen nachvollziehen und ihre Auswirkungen bewerten zu können, wird im Folgenden zunächst auf die bis dahin geltende Rechtslage eingegangen.

B. Rechtslage vor der Schuldrechtsmodernisierung

I. Die regelmäßige Verjährung des BGB a. F.

Da die vertragliche Haftung der Berater i. d. R. auf einer Pflichtverletzung im Rahmen eines Geschäftsbesorgungsvertrages mit dienstvertraglichem Charakter beruht, war nach dem früher geltenden Schuldrecht die positive Forderungsverletzung als Anspruchsgrundlage einschlägig. Da es sich bei der pVV um eine Haftungsgrundlage handelte, die nicht im Gesetz geregelt war, sondern aus der Rechtsfort-

---

[811] Für die Tätigkeit als Insolvenzverwalter besteht z. B. die spezialgesetzliche Anspruchsgrundlage des § 60 InsO. Ansprüche aus dieser Norm verjähren nach § 62 InsO.

[812] Becker-Eberhard, in: FS f. Ekkehard Schumann, S. 1; Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 262; Chab, Die Berechnung der Regressverjährung nach Wegfall des § 51 b BRAO, AnwBl. 2005, S. 356 (zur Rechtsanwaltshaftung).

[813] BGBl I 2004, S. 3214.

bildung abgeleitet wurde,[814] bestand auch keine besondere, gesetzliche Verjährungsfrist für diese Ansprüche. Auf Ansprüche aus pVV fand daher die regelmäßige Verjährungsfrist des § 195 BGB a. F. Anwendung. Die Verjährungsfrist betrug damit dreißig Jahre.

Nur in wenigen Fällen ist der Steuerberatungsvertrag als Geschäftsbesorgungsvertrag mit werkvertraglichem Charakter zu qualifizieren.[815] In diesen Fällen ordnete das Gesetz für Ansprüche auf Ersatz eines Mangelschadens mit § 638 BGB a. F. eine mit sechs Monaten sehr kurze Verjährungsfrist an.[816]

II. Die Sonderregelungen nach Berufsrecht

Diese Verjährungssituation, die Rechtsanwälte und Steuerberater gleichermaßen betraf, wurde vielfach als unbefriedigend empfunden.[817] Unter anderem wurde kritisiert, dass gerade Rechtsanwälte und Steuerberater durch ihre vermögensbetreuende Tätigkeit besonders hohen wirtschaftlichen Risiken ausgesetzt seien. Bestünde zusätzlich über den unangemessen langen Zeitraum von dreißig Jahren die Ungewissheit, für einen weit zurückliegenden Beratungsfehler in Haftung genommen zu werden, könnte die Existenz einer Kanzlei längerfristig nicht wirtschaftlich abgesichert werden.[818] Bei den Rechtsanwälten war die Verjährungssituation bereits kurz nach Inkrafttreten des Bürgerlichen Gesetzbuchs zu Beginn des vergangenen Jahrhunderts Gegenstand der Kritik. In der Folge wurde im Jahr 1910 die Verjährungsfrist für Ansprüche gegen Rechtsanwälte auf fünf Jahre verkürzt.[819] Die Festlegung der Verjährungsfrist auf drei Jahre erfolgte erst in § 51 der im Jahre 1959 erlassenen Bundesrechtsanwaltsordnung.[820]

---

[814] Vgl. o. § 6 A. I. 1.

[815] Vgl. dazu § 4C.VI.

[816] Ausführlich hierzu Zugehör, Die Verjährung in der Berufshaftung der Rechtsanwälte, NJW 1995, Beilage zu Heft 21, S. 9 (zu Rechtsanwälten); ders., Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 263.

[817] Stoecker, Die Verjährungsproblematik der vertraglichen Haftung des Rechtsanwaltes und des Steuerberaters, S. 42 (zu Rechtsanwälten).

[818] BGH NJW 1982, S. 1285, 1287; Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 264 a. E. m. w. N.; Stoecker, Die Verjährungsproblematik der vertraglichen Haftung des Rechtsanwaltes und des Steuerberaters, S. 43 m. w. N. (zu Rechtsanwälten).

[819] Stoecker, Die Verjährungsproblematik der vertraglichen Haftung des Rechtsanwaltes und des Steuerberaters, S. 42; Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 416.

[820] Stoecker, Die Verjährungsproblematik der vertraglichen Haftung des Rechtsanwaltes und des Steuerberaters, S. 44; Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 416.

Es dauerte wesentlich länger, bis für die Berufsgruppe der Steuerberater eine spezialgesetzliche Verjährungsregel geschaffen wurde, die im Vergleich zur regelmäßigen Verjährung zu einer spürbaren Verkürzung der Verjährungsfrist führte. Dies lag unter anderem auch daran, dass sich das Berufsbild des Steuerberaters erst später entwickelte.[821] Schließlich wurde mit Erlass des Zweiten Steuerberatungsänderungsgesetzes im Jahr 1972 auch für Steuerberater die dreijährige Verjährungsfrist eingeführt. Der Wortlaut des damaligen § 29a StBerG, der dem des späteren § 68 StBerG entspricht, lautet folgendermaßen:

> Der Anspruch des Auftraggebers auf Schadenersatz aus dem zwischen ihm und dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten bestehenden Vertragsverhältnis verjährt in drei Jahren von dem Zeitpunkt an, in dem der Anspruch entstanden ist.

Damit waren die Rechtsanwälte und Steuerberater, was die Dauer der Verjährungsfrist für Haftungsansprüche gegen sie anging, weitgehend gleichgestellt. Eine vollständige Gleichstellung erfolgte jedoch nicht. § 51b (früher § 51) BRAO enthielt im Gegensatz zu § 68 StBerG nämlich eine Regelung dafür, wann die Verjährung spätestens eintreten sollte. Danach verjährten Haftungsansprüche gegen Rechtsanwälte spätestens drei Jahre nach Beendigung des Mandats.[822]

Im Folgenden werden die Grundzüge der Verjährung vertraglicher Haftungsansprüche skizziert.

III. Konsequenzen dieser Regelungen

Der Zweck, die Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe davor zu schützen, dem Risiko einer Inanspruchnahme durch den geschädigten Vertragspartner unangemessen lange in nicht überschaubarem Ausmaß ausgesetzt zu sein, so dass daraus eine wirtschafliche Bedrohung resultieren konnte, wurde durch diese Verkürzung erreicht.

Die im Vergleich zur regelmäßigen Verjährungsfrist stark verkürzte Verjährungsfrist des § 68 StBerG (ebenso § 51b BRAO) wurde nunmehr als sehr beraterfreundlich

[821] Dazu ausführlicher Stoecker, Die Verjährungsproblematik der vertraglichen Haftung des Rechtsanwaltes und des Steuerberaters, S. 44f.

[822] Vgl. Becker-Eberhard, in: FS f. Schumann, S. 2 (Fn. 9); a. A. BGH NJW 1982, S. 1285, 1286.

erachtet.[823] Besonders die Rechtsprechung war – noch bevor es eine spezialgesetzliche Verjährungsregel für Ansprüche gegen Steuerberater gab – der Ansicht, dass die Rechtsanwälte durch die kürzere Verjährungsfrist sogar über Gebühr bevorzugt würden. Die Interessen der Mandanten würden durch diese Verkürzung unangemessen beschnitten.[824] In der Folge verlängerte die Rechtsprechung die gesetzliche Verjährungsfrist für die Geltendmachung von Haftungsansprüchen gegen Rechtsanwälte und entwickelte die Grundsätze der sog. Sekundärverjährung (auch Sekundärhaftung).[825]

Für eine gewisse Zeit war eine solche Handhabung der Verjährung von Haftungsansprüchen gegen Steuerberater nicht veranlasst, da noch keine verkürzte Verjährungsfrist galt. Die Rechtsfigur der Sekundärverjährung wurde von der Rechtsprechung bei Steuerberatern aber auch dann noch nicht angewendet, als bereits der § 29a (später § 68) StBerG in Kraft getreten war.

Erst im Jahr 1982 urteilte der BGH, dass die für Rechtsanwälte geltende Rechtsprechung zur Sekundärverjährung auch bei Steuerberatern Anwendung finden muss.[826] Zur Begründung wurde unter anderem angeführt, die dreijährige Verjährungsfrist stelle den Mandanten gegenüber dem Steuerberater teilweise rechtlos. Es sei daher ein Ausgleich nach den Grundsätzen der Rechtsstaatlichkeit geboten.[827] Diese Rechtsprechung wurde von der Literatur zwar heftig kritisiert,[828] wurde vom BGH aber mehrfach bestätigt.[829]

1. Die Verjährung nach § 68 StBerG

Die Verjährungsfrist des § 68 StBerG fand Anwendung in allen Fällen der Haftung des Steuerberaters aufgrund einer Pflichtverletzung im Rahmen eines Steuerberatungsvertrages mit Dienstvertragscharakter. Für Steuerberatungsverträge mit Werkvertragscharakter war dies umstritten. Während nach einer Ansicht in Fällen

---

[823] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 264.

[824] Zugehör, Die Verjährung in der Berufshaftung der Rechtsanwälte, NJW 1995, Beilage zu Heft 21, S. 15.

[825] Dazu genauer u. § 11 B. III. 2.

[826] BGH NJW 1982, S. 1285, 1286f.

[827] BGH NJW 1982, S. 1285, 1287.

[828] Ausführlich Stoecker, Die Verjährungsproblematik der vertraglichen Haftung des Rechtsanwaltes und des Steuerberaters, S. 119ff.

[829] Zuletzt BGH NJW 2001, S. 826.

des Mangelschadens die Verjährungsregelung des § 638 BGB a. F.[830] aber in Fällen der Mangelfolgeschäden nicht die regelmäßige Verjährung des § 195 BGB a. F., sondern die Verjährungsfrist des § 51b BRAO und § 68 StBerG Anwendung finden sollte,[831] wollte die Gegenansicht in jedem Fall auf die spezialgesetzliche Verjährungsregel zugreifen.[832] Für Haftungsansprüche aus nicht berufstypischen Tätigkeiten des Steuerberaters fand und findet § 68 StBerG nicht Anwendung.[833]

a) Verjährungsbeginn

Die dreijährige Verjährungsfrist des § 68 StBerG begann zu dem Zeitpunkt zu laufen, zu dem der Anspruch entstanden war. Auch nach § 198 BGB a. F. war für den Beginn der Verjährung die „Entstehung des Anspruchs“ maßgeblich. § 68 StBerG ordnete insofern also keine Abweichung vom Regelstatut des BGB an.[834] Der Ersatzanspruch ist dann als entstanden im Sinne dieser Formulierung anzusehen, sobald er fällig ist und im Klagewege geltend gemacht werden kann.[835]

Nach der früheren Rechtsprechung genügte für den Beginn der Verjährung die Möglichkeit des Mandanten, eine verjährungsunterbrechende Klage auf Feststellung der Schadenersatzpflicht des Steuerberaters zu erheben.[836] Mit dieser Formel wurde jedoch nichts gewonnen. Die Erhebung einer Feststellungsklage nach § 256 ZPO kann nämlich nicht verjährungsunterbrechend wirken, wenn die Verjährung mangels Entstehung des Anspruchs noch nicht in Lauf gesetzt wurde. Ein solcher Anspruch muss aber für die Erhebung einer Feststellungsklage gerade nicht entstanden sein. Für das Bestehen eines Anspruchs ist nämlich unentbehrlich, dass alle gesetzlichen Voraussetzungen, unter anderem auch der Schaden, vorliegen.[837] Der Mandant kann eine Feststellungsklage dagegen erheben, noch bevor tatsächlich ein Schaden entstanden ist. Für ihre Zulässigkeit der Feststellungsklage reicht

---

[830] Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, RdNr. I 125.

[831] Vgl. Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 263 mit Nachweisen zur Rechtsprechung.

[832] Mansel, Neues Verjährungsrecht und Anwaltsvertrag – Vorteile für den Rechtsanwalt, NJW 2002, S. 418, 419 m. w. N. (zu Rechtsanwälten), mit dem mittlerweile obsoleten Argument, die Beibehaltung der berufsspezifischen Verjährungsregeln nach der Schuldrechtsmodernisierung spräche für die Verdrängung der werkvertraglichen Verjährung durch die Spezialnormen.

[833] BGH BB 2006, S. 1135, 1136.

[834] Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, RdNr. I 123.2.

[835] Statt vieler Becker-Eberhard, in: FS f. Schumann, S. 5. m. w. N (zu § 51b BRAO).

[836] Vgl. BGH NJW 1987, S. 1887, 1888.

[837] Heinrichs, in: Palandt, § 199 RdNr. 15; Becker-Eberhard, in: FS f. Schumann, S. 6f.

bereits die hinreichende Wahrscheinlichkeit eines künftigen Schadens.[838] Wendet man diesen Grundsatz an, ohne diese Problematik im Auge zu behalten, kann dies dazu führen, dass der Beginn der Verjährung zu Lasten des Mandanten nach vorne verlegt wird.[839]

Aus dieser Überlegung wird deutlich, dass der Beginn der Verjährung und damit die Frage, ob ein gerechter Ausgleich zwischen den Interessen des geschädigten Mandanten und des Steuerberaters erzielt wird, sehr stark von der Definition des Schadenseintritts abhängen. Nimmt man eine Anspruchsentstehung bereits an, wenn der Eintritt eines Schadens beim Mandanten für nur möglich gehalten werden muss, oder ist in jedem Fall erforderlich, dass der Schaden tatsächlich und endgültig eingetreten ist. Während bei der ersten Alternative die Verjährung sehr früh zu laufen beginnen würde, könnte dies bei der zweiten Alternative ungebührlich spät[840] der Fall sein.

b) Risiko-Schaden-Formel des BGH

Um einen entsprechenden Interessenausgleich zu erzielen, bedient sich der BGH zur Bestimmung des Zeitpunkts der Schadensentstehung seit einigen Jahren der sog. Risiko-Schaden-Formel.[841] Für die Verjährung in der Steuerberaterhaftung wendete der BGH die Risiko-Schaden-Formel erstmals im Urteil vom 2. Juli 1992[842] an. Nach dieser Methode gilt der Schadenersatzanspruch als entstanden, wenn der Schaden bereits eingetreten ist.[843] Nach dem Grundsatz der Schadenseinheit reicht

---

[838] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 271 m. w. N.; Greger, in: Zöller, ZPO, § 256 RdNr. 8a.

[839] Zugehör, Die Verjährung in der Berufshaftung der Rechtsanwälte, NJW 1995, Beilage zu Heft 21, S. 12; differenzierend und einschränkend hierzu Becker-Eberhard, in: FS f. Schumann, S. 6 (Fn. 23).

[840] Von einem endgültig eingetretenen Schaden im Zusammenhang mit einer steuerlichen Veranlagung kann erst dann gesprochen werden, wenn der Steuerfall rechtskräftig entschieden ist. Bedenkt man, dass die Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO, das Einspruchsverfahren nach § 355 AO und das finanzgerichtliche Verfahren sich in Einzelfällen aneinanderreihen können, so erscheint es durchaus möglich, dass eine rechtskräftige Entscheidung erst nach mehr als zehn Jahren vorliegt. Vgl. auch Hirte, EWiR § 68 StBerG 1/92, S. 1227, 1228.

[841] Grundlegend BGH NJW 1987, S. 1887, 1888 (zur Haftung eines Vorstandsmitglieds einer AG); Zugehör, Die Verjährung in der Berufshaftung der Rechtsanwälte, NJW 1995, Beilage zu Heft 21, S. 12; ders., Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 273 m. w. N.

[842] BGH NJW 1992, S. 2766, 2767.

[843] Eine ausführliche Kasuistik findet sich bei Zugehör, Die Verjährung in der Berufshaftung der Rechtsanwälte, NJW 1995, Beilage zu Heft 21, S. 13f.

es, wenn vorerst nur ein Teilschaden entstanden ist. Die Höhe des (Teil-) Schadens muss jedoch noch nicht feststehen. Der Schaden muss auch nicht endgültig sein. Die so gewonnene Bestimmung der Anspruchsentstehung wird von der Rechtsprechung abgegrenzt zu der Situation, in welcher der Schadenseintritt bedingt durch eine Pflichtverletzung des Steuerberaters noch ungewiss ist. Das Vermögen des Mandanten ist zu diesem Zeitpunkt durch den möglichen Schadenseintritt lediglich gefährdet (sog. risikoreiche Lage). Da das Risiko eines Schadenseintritts regelmäßig nicht den Wert des Vermögens beeinträchtigt, kann ein Schaden noch nicht festgestellt werden.[844]

Zieht man diese Grundsätze heran, um den Beginn der Verjährung im regelmäßigen Lauf des Besteuerungsverfahrens festzumachen, kommt es nicht auf die Bestandskraft oder Rechtskraft der Entscheidung über einen Steuerfall an. Die Rechtsprechung geht von einer Schadensentstehung und damit vom Beginn der Verjährung frühestens dann aus, sobald ein für den Steuerpflichtigen nachteiliger Steuerbescheid erlassen wurde. Danach wirkt sich die Pflichtverletzung eines Steuerberaters erst zu diesem Zeitpunkt aus.[845]

Der BGH kam damit von seiner früheren Rechtsprechung ab, die Schadensentstehung bereits mit Abschluss einer Außenprüfung gem. § 193 AO durch die sog. Schlussbesprechung zu bejahen.[846] Von anderen wurde die Auffassung vertreten, dass der Schaden des Steuerpflichtigen bereits mit der Verwirklichung des Steuertatbestands entstehe.[847] Der BGH erkannte darin eine Benachteiligung des geschädigten Mandanten, da der Beginn der Verjährung zu dessen Ungunsten nach vorne verlegt wurde.[848] Nach jetziger Ansicht hält der BGH das Ende der Schlussbesprechung allenfalls für den frühestmöglichen Zeitpunkt des Schadenseintritts.[849] Bei einer Beratung in wirtschaftlichen Angelegenheiten sollen diese Maßstäbe nicht

---

[844] Zu alledem Becker-Eberhard, in: FS f. Schumann, S. 9 m. w. N.; Zugehör, Die Verjährung in der Berufshaftung der Rechtsanwälte, NJW 1995, Beilage zu Heft 21, S. 12 m. w. N.

[845] BGH NJW 1992, S. 2766, 2768; zuletzt bestätigt durch BGH DStR 2006, S. 443 m. Anm. Hund für den Fall, dass der Steuerberater eine Ausschlussfrist versäumt hat. A. A. Stoecker, Die Verjährungsproblematik der vertraglichen Haftung des Rechtsanwaltes und des Steuerberaters, S. 71f.; Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 426; ders., in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 68 StBerG, RdNr. B 1017.5; für diese Rechtsprechung aber offensichtlich Becker-Eberhard, in: FS f. Schumann, S. 16.

[846] So aber BGH NJW 1979, S. 1550, 1550f.

[847] Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 68 StBerG, RdNr. B 1017 a. E.

[848] BGH DStR 2006, S. 443 m. Anm. Hund.

[849] BGH NJW 1992, S. 2766, 2768.

greifen. Hier soll vielmehr auf die rechtsgeschäftliche Bindung des Mandanten infolge einer mangelhaften Beratung abzustellen sein.[850]

Diese Rechtsprechung ist nicht ohne Gegenstimmen geblieben.[851] Insbesondere die Rechtsprechung zum Beginn der Verjährungsfrist in den Fällen der Außenprüfung war stark umstritten. Wesentliches Argument in diesem Zusammenhang ist, dass der Abschluss der Außenprüfung keinen Einfluss auf das Steuerschuldverhältnis hat, der zwingend zu der Annahme führen müsste, die Steuerschuld und damit der Schaden habe sich dadurch hinreichend konkretisiert.[852]

Auch wenn der BGH für den Beginn der Verjährung auf den Erlass des ersten belastenden Steuerbescheids in der betreffenden Angelegenheit abstellt, soll die Verjährungsfrist auch zu laufen beginnen, wenn der Mandant vom Schaden und entstandenem Schadenersatzanspruch keine Kenntnis hat.[853] Selbst wenn dem Steuerpflichtigen der von der Finanzbehörde erlassene Steuerbescheid zugestellt wird, kann dieser daraus als Laie nicht ohne weiteres den Schluss ziehen, dass ihm ein Schaden entstanden ist. In diesem Fall wird er schon gar nicht an einen Fehler und die Haftung seines Beraters denken.

c) Stellungnahme

Auf den ersten Blick hat die neuere Rechtsprechung des BGH einen gewissen Charme. Legt man den Beginn der Verjährungsfrist auf den Zustellungszeitpunkt[854] des ersten belastenden Steuerbescheids, ist – die Zustellung eines Steuerbescheids vorausgesetzt – der Beginn eindeutig bestimmbar. Darüber hinaus ist dadurch gewährleistet, dass der Verjährungsbeginn für alle Haftungsfälle, denen ein Steuerbescheid vorausgeht, einheitlich festgelegt ist.

Allerdings wird die Tatsache, dass der Steuerbescheid nur die geltende Rechtslage und den vom Steuerpflichtigen verwirklichten Steuertatbestand widerspiegelt, von dieser Rechtsprechung nicht beachtet. Die den Mandanten belastende Steuer entsteht nämlich gem. § 38 AO bereits mit der Verwirklichung des Steuertatbestands.

---

[850] Zugehör, Die Verjährung in der Berufshaftung der Rechtsanwälte, NJW 1995, Beilage zu Heft 21, S. 12 m. w. N. (zu Steuerberatern).

[851] Statt vieler Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, RdNr. 421ff. m. w. N.

[852] Stoecker, Die Verjährungsproblematik der vertraglichen Haftung des Rechtsanwaltes und des Steuerberaters, S. 71f.

[853] BGH NJW 1992, S. 2766, 2767.

[854] Nach OLG München DStR 2007, S. 1369 (nicht rechtskräftig) m. Anm. Wolf, kommt es für denn Beginn der Verjährungsfrist nicht auf den Tag der Bekanntgabe gem. § 122 Abs. 2 AO (sog. Zugangsfiktion), sondern auf den tatsächlichen Zugang des Bescheids an.

Auf den Erlass eines Bescheids kommt es dabei nicht an. Schon an folgendem Beispiel zeigt sich, dass die Ansicht der Rechtsprechung nicht ohne Widersprüche ist:

Der Steuerberater rät seinem Mandanten zur Veräußerung eines Teilbetriebs, da dies nach seiner Ansicht ohne Aufdeckung der stillen Reserven möglich ist. Der Mandant folgt dem Rat des Steuerberaters und veräußert den Teilbetrieb. Der Steuerberater nimmt die Veräußerung und die aufzudeckenden stillen Reserven nicht in die Einkommensteuererklärung des Mandanten auf.

Nach objektiver Rechtslage sind die stillen Reserven jedoch aufzudecken und als Veräußerungsgewinn zu versteuern. Damit steht bereits mit Verwirklichung des Steuertatbestands gem. § 38 AO fest, dass es sich um einen steuerpflichtigen Vorgang handelt und dem Mandanten aufgrund der Beraterauskunft ein Schaden entstanden ist. Der Steuerbescheid dagegen ist lediglich Ausfluss der Verwirklichung von Steuertatbeständen durch den Steuerpflichtigen. Er spiegelt wider, wie die Finanzbehörde den ihr bekannten Sachverhalt steuerlich würdigt. Erhält die Finanzbehörde erst zu einem späteren Zeitpunkt Kenntnis von der Veräußerung eines Teilbetriebs, wird sie nach Möglichkeit den ursprünglich erlassenen Steuerbescheid zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ändern. Nimmt man wie die Rechtsprechung den Beginn der Verjährungsfrist mit Zustellung des ersten belastenden Steuerbescheids an, so hängt der Verjährungsbeginn davon ab, wann die Finanzbehörde von der Erfüllung eines Steuertatbestands erfährt. Da dies aber letztlich vom Zufall abhängt, erscheint es untauglich, auf den Zustellungszeitpunkt des ersten belastenden Steuerbescheids abzustellen.

2. Sekundärverjährung

Obwohl die Rechtsprechung große Anstrengungen unternommen hat, der kurzen Verjährungsfrist von drei Jahren für den geschädigten Mandanten die Härte zu nehmen, war das Ergebnis aus ihrer Sicht für den Geschädigten nicht zufrieden stellend.

Aus diesem Grund hat die Rechtsprechung zunächst für die Rechtsanwaltshaftung die sog. Sekundärverjährung (auch Sekundärhaftung) entwickelt. Erst wesentlich später wurde die Anwendung der Sekundärverjährung auf die Haftung des Steuerberaters ausgedehnt.[855] Kern dieser Rechtsfigur, die im Gesetz keinen Anhaltspunkt findet, ist eine Verlängerung der Verjährungsfrist. Dogmatisch sah die Sekundärverjährung nicht eine schlichte Verlängerung der Verjährungsfrist des § 68

[855] BGH NJW 1982, S. 1285.

StBerG[856] vor.[857] Stattdessen wurde anknüpfend an die Wissensdiskrepanz zwischen Steuerberater und Mandant dem Steuerberater die Pflicht auferlegt, den Mandanten über einen etwaigen Schadenersatzanspruch gegen ihn selbst zu informieren. Kommt der Steuerberater dieser Aufklärungspflicht, die vor allem die Verjährungsfrist umfasst,[858] nicht nach, so entsteht nach der Rechtsprechung ein weiterer Haftungsanspruch gegen ihn, der seinerseits in der Frist des § 68 StBerG verjährt.[859] Nach anderer Ansicht entstand aufgrund der Verletzung der Pflicht, seinen Mandanten über etwaige Haftungsansprüche aufzuklären, kein weiterer Haftungsanspruch. Vielmehr sollte der Steuerberater aufgrund der Wertung des § 242 BGB darin gehindert sein, sich auf die eingetretene (Primär-) Verjährung in weiteren drei Jahren zu berufen.[860]

Eine solche Aufklärungspflicht wurde nur dann verneint, wenn der geschädigte Mandant zwischenzeitlich einen Rechtsanwalt mit der Vertretung seiner Interessen in Bezug auf den Regressanspruch gegen seinen ersten Berater beauftragt hatte.[861] Damit wurde die Verjährung für einen Schadenersatzanspruch gegen Steuerberater entgegen der gesetzlichen Regelung auf maximal sechs Jahre[862] verlängert.

---

[856] Gleiches gilt für § 51b BRAO.

[857] Eine einfache Verlängerung der Verjährungsfrist entgegen dem ausdrücklichen Wortlaut wäre wohl kaum zu vertreten. Deshalb wählte die Rechtsprechung hier diese dogmatische Konstruktion.

[858] Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 287 m. w. N. Aufgrund der geringeren Rechtskenntnis des Steuerberaters im Vergleich zum Rechtsanwalt und weil er keinen Rechtsrat erteilen darf, genügte, wenn der Steuerberater seinen Mandanten auf den Wortlaut des § 68 StBerG hinwies. Aufklärung über Beginn und Ende der Verjährung musste er nicht leisten (BGH NJW 1995, S. 2106, 2107).

[859] Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 68 StBerG, RdNr. B 1033.18 (zu Steuerberatern); Becker-Eberhard, in: FS f. Schumann, S. 19 (zu Rechtsanwälten).

[860] Chab, Die Berechnung der Regressverjährung nach Wegfall des § 51b BRAO, AnwBl. 2005, S. 356, 358 m. w. N. (zu Rechtsanwälten).

[861] BGH NJW 2002, S. 822, 823 (zu Rechtsanwälten). Vgl. dazu auch Anmerkung Bruns, Der „Schutzzweck der Sekundärhaftung“ des Rechtsanwalts – kenntnisunabhängiger Wegfall der sekundären Hinweispflicht, NJW 2003, S. 1498ff.; nach BGH DStR 2007, S. 174 m. Anm. Schmikal, besteht die Hinweispflicht des Steuerberaters jedoch dann fort, wenn das dem Rechtsanwalt erteilte Mandat nicht die Prüfung etwaiger Regressansprüche umfasst.

[862] Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 359 mit Verweisen auf die Rechtsprechung.

Diese „Aufklärungspflicht gegen sich selbst“[863] begründete die Rechtsprechung damit, dass der Rechtsberater gegenüber seinem Mandanten einen Wissensvorsprung hat. Der Mandant sei als Laie regelmäßig nicht in der Lage, festzustellen, ob dem Berater eine Pflichtverletzung unterlief, die einen ersatzpflichtigen Schaden verursachte.[864]

Obwohl die Sekundärhaftung heftiger und stetiger Kritik von vielen Seiten ausgesetzt war und ist, hat die Rechtsprechung mittlerweile seit Jahrzehnten daran festgehalten.[865] Es würde zu weit führen, hier die Kritik im Einzelnen[866] aufzugreifen. Es erscheint jedoch fragwürdig, dass einerseits mit großem Aufwand der Beginn der Verjährungsfrist nach hinten verlegt wird, um einen den Interessen der Parteien angemessenen Verjährungslauf zu erreichen. Andererseits soll aber zudem eine faktische Verlängerung der Verjährungsfrist erforderlich sein, um dieses Ziel zu erreichen.

Setzt man den Gedanken der Rechtsprechung fort, dass den Berater eine Pflicht zur Aufklärung gegen sich selbst trifft, wenn er eine Pflichtverletzung begangen hat, stellt sich die Frage, ob die Verletzung der Aufklärungspflicht gegen sich selbst nicht ihrerseits zu einer weiteren Aufklärungspflicht gegen sich selbst führen muss. Folge einer solchen Annahme müsste sein, dass sich an die Sekundärverjährung eine Tertiär-, Quartär- usw. Verjährung anschließen würde, die eine Verjährung des ursprünglichen (primären) Ersatzanspruchs gegen den Steuerberater verhindern würde.[867] Dieser Annahme ist die Rechtsprechung jedoch entgegengetreten.[868] Eine Tertiärverjährung wird folglich weder von der Rechtsprechung noch von der Literatur vertreten.[869]

---

[863] Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 68 StBerG, RdNr. B 1033ff.

[864] Zugehör, Die Verjährung in der Berufshaftung der Rechtsanwälte, NJW 1995, Beilage zu Heft 21, S. 15.

[865] Zugehör, Die Verjährung in der Berufshaftung der Rechtsanwälte, NJW 1995, Beilage zu Heft 21, S. 15.

[866] Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken vgl. Kleine-Cosack, Bundesrechtsanwaltsordnung, § 51b RdNr. 39f. m. w. N.

[867] Zimmermann, „Sekundäre“ und „tertiäre“ Schadensersatzansprüche gegen den Rechtsanwalt, NJW 1985, S. 720.

[868] BGH NJW 1985, S. 2250, 2253.

[869] Becker-Eberhard, in: FS f. Schumann, S. 4 m. w. N.; Stoecker, Die Verjährungsproblematik der vertraglichen Haftung des Rechtsanwaltes und des Steuerberaters, S. 108f. m. w. N.; Kleine-Cosack, Bundesrechtsanwaltsordnung, § 51b RdNr. 47.

C. Rechtslage seit dem 15. Dezember 2004

I. Änderung der Rechtslage durch die Schuldrechtsmodernisierung

Zum 1. Januar 2002 trat das Schuldrechtsmodernisierungsgesetz in Kraft. Gegenstand der Reform war auch das Verjährungsrecht. Unter anderem wurde die Regelverjährung von dreißig auf drei Jahre verkürzt. Damit war die Regelverjährungsfrist nach § 195 BGB n. F. genauso lang wie die für die Berufshaftung vorgesehene Verjährungsfrist nach § 51 BRAO und § 68 StBerG. Darüber hinaus führte der Gesetzgeber mit § 199 Abs. 1 Nr. 2 BGB n. F. den kenntnisabhängigen Verjährungsbeginn ein. § 199 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 BGB n. F. sieht ergänzend eine Höchstverjährungsfrist von zehn Jahren vor.

Die geänderte Rechtslage nahm der Rechtsprechung zur Sekundärverjährung in weiten Teilen ihre Argumentationsgrundlage. Es ist anzunehmen, dass die Sekundärhaftung deshalb hinfällig ist.[870] Gerade die Tatsache, dass die berufsrechtliche Verjährung nicht mehr zu einer wesentlichen Privilegierung gegenüber der Regelverjährung führte, gibt Anlass zu dieser Vermutung.[871]

Soweit ersichtlich erging bisher keine gerichtliche Entscheidung, die sich mit der Verjährungsproblematik von Haftungsansprüchen gegen Steuerberater nach dem 1. Januar 2002 auseinanderzusetzen hatte.

II. Das Verjährungsanpassungsgesetz

Am 15. Dezember 2004 trat das Verjährungsanpassungsgesetz vom 9. Dezember 2004[872] in Kraft, mit dem der Gesetzgeber die Anpassungen der für die rechtsbera-

---

[870] Borgmann, Die Rechtsprechung des BGH zum Anwaltshaftungsrecht in der Zeit von Mitte 2002 bis Ende 2004, NJW 2005, S. 22, 30; Mansel/Budzikiewicz, Verjährungsanpassungsgesetz: Neue Verjährungsfristen, insbesondere für die Anwaltshaftung und im Gesellschaftsrecht, NJW 2005, S. 321, 325.

[871] Bruns, Wegfall der Sekundärhaftung? – Die Auswirkungen des Schuldrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Verjährung von Schadensersatzansprüchen des Mandanten gegen den Rechtsanwalt, BB 2003, S. 1347ff. Unentschieden dagegen Mansel, Neues Verjährungsrecht und Anwaltsvertrag – Vorteile für den Rechtsanwalt, NJW 2002, S. 418f., der für den Rechtsanwalt Vorteile am Fortbestand der Sekundärhaftung sieht, da die Verjährung nach dem modernisierten Verjährungsrechts später zu laufen beginne und die neue Verjährungshöchstfrist des § 199 Abs. 3 BGB durch § 51b BRAO (und § 68 StBerG) ausgeschlossen sei. So auch Becker-Eberhard, in: FS f. Schumann, S. 23f.

[872] Gesetz zur Anpassung von Verjährungsvorschriften an das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts, BGBl I 2004, S. 3214.

tenden Berufe bestehenden Sonderregeln für die Verjährung vornahm. So wurden die für die Freiberufler bestehenden besonderen Verjährungsfristen aufgehoben. Grundsätzlich verjähren Schadenersatzansprüche, die aus einer Verletzung einer auf dem Steuerberatungsvertrag beruhenden Pflicht resultieren, nunmehr in der Dreijahresfrist des § 195 BGB. Damit verjähren auch Haftungsansprüche gegen Rechtsanwälte und Steuerberater in der regelmäßigen Verjährungsfrist.

Aufgrund der Aufhebung des berufsrechtlichen Sonderverjährungsrechts muss jetzt davon ausgegangen werden, dass die Rechtsprechung zur Sekundärhaftung hinfällig ist.[873] Dies gilt umso mehr, als die regelmäßige Verjährungsfrist des § 195 BGB erst dann zu laufen beginnt, wenn der Mandant von seinem Anspruch Kenntnis hat oder aufgrund grober Fahrlässigkeit keine Kenntnis hat (§ 199 Abs. 1 BGB).

Der Gesetzgeber selbst sah angesichts dieser Gesetzesänderung kein weiteres Bedürfnis für die von der Rechtsprechung vertretene Sekundärverjährung.[874]

Eine gewisse Bedeutung verbleibt jedoch möglicherweise für eine Übergangszeit.

III. Übergangsregelung

Für die Einführung der neuen Verjährungsregelung hat der Gesetzgeber in Art. 229 § 12 EGBGB eine Übergangsregelung geschaffen, die auf Art. 229 § 6 EGBGB zurückgreift. Damit gelten die schon von der Schuldrechtsmodernisierung in Bezug auf die geänderte Verjährung bekannten Übergangsregelungen. Die bisher bestehende Rechtsprechung zur Sekundärverjährung wirft allerdings Fragen zur Verjährung in der Übergangszeit auf. Unproblematisch sind Fälle, in denen der Schaden erst nach dem 14. Dezember 2004 eingetreten ist. Insofern kommt § 68 StBerG eindeutig nicht mehr zur Anwendung. Auch die Sekundärverjährung spielt in diesem Fall keine Rolle mehr.[875] Daneben sind auch Konstellationen ohne Schwierigkeit zu bewältigen, in denen die Primärverjährung vor dem 15. Dezember 2004 en-

---

[873] Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 359; Sontheimer, Die neuen Verjährungsfristen für die StB- und RA-Haftung und im Gesellschaftsrecht, DStR 2005, S. 834, 835.

[874] Vgl. die Begründung des Gesetzentwurfs BT-Drucks. 15/3653, S. 14.

[875] Borgmann, Die Rechtsprechung des BGH zum Anwaltshaftungsrecht in der Zeit von Mitte 2002 bis Ende 2004, NJW 2005, S. 22, 30; Mansel/Budzikiewicz, Verjährungsanpassungsgesetz: Neue Verjährungsfristen, insbesondere für die Anwaltshaftung und im Gesellschaftsrecht, NJW 2005, S. 321, 325; Chab, Die Berechnung der Regressverjährung nach Wegfall des § 51b BRAO, AnwBl. 2005, S. 356 (zu Rechtsanwälten); Bruns, Wegfall der Sekundärhaftung? – Die Auswirkungen des Schuldrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Verjährung von Schadensersatzansprüchen des Mandanten gegen den Rechtsanwalt, BB 2003, S. 1347ff.

det, ohne eine Sekundärverjährung auszulösen (z. B. da der Mandant bereits von einem Rechtsanwalt in Haftungsfragen beraten wird).[876]

1. Problemstellung

Schwierigkeiten entstehen jedoch für den Fall, dass die Primärverjährung vor dem 15. Dezember 2004 zu laufen beginnt und nach dem 14. Dezember 2004 endet. Grundsätzlich könnte man vom Eintritt der Verjährung zu diesem Zeitpunkt ausgehen, ohne dass sich eine weitere Verjährungsfrist bedingt durch eine Sekundärverjährung anschließt. Dies sei vor allem dadurch gerechtfertigt, dass § 199 Abs. 1 Nr. 2 BGB den Beginn der Verjährungsfrist nur dann vorsehe, wenn der Mandant von seinem Haftungsanspruch Kenntnis erlangt oder nur aufgrund grober Fahrlässigkeit nicht erlangt. Immerhin sei es ein Wertungswiderspruch, wenn nach dem 14. Dezember 2004 einerseits der Verjährungsbeginn von der zumindest grob fahrlässigen Unkenntnis des Mandanten abhinge und andererseits der Steuerberater weiterhin zu einer Aufklärung gegen sich selbst verpflichtet wäre.[877]

Allerdings führt dies seinerseits zu schwerwiegenden Wertungswidersprüchen. Entsteht der Schaden nämlich in dem Zeitraum zwischen 14. Dezember 2001 und 14. Dezember 2004, würde der Anspruch nach dem oben Gesagten mangels Anwendung einer Sekundärverjährung ausschließlich einer einmaligen, dreijährigen Verjährungsfrist unterliegen. Ansprüche, deren Primärverjährungsfrist vor dem 15. Dezember 2004 geendet hätte, unterlägen bei fehlender Aufklärung durch den Steuerberater noch der Sekundärverjährung. Die Verjährungsfrist beliefe sich in diesen Fällen auf insgesamt sechs Jahre.

Entstand der Schaden dagegen erst nach dem 14. Dezember 2004 finden nur noch die §§ 195, 199 BGB Anwendung. In diesem Fall beträgt die Verjährungsfrist – bedingt durch den kenntnisabhängigen Verjährungsbeginn – mindestens drei Jahre, wenn der Mandant von seinen Ansprüchen Kenntnis hat oder aufgrund grober Fahrlässigkeit keine Kenntnis hat. Längstens beträgt die Verjährungsfrist bei durch einfache Fahrlässigkeit bedingter Unkenntnis des Mandanten zehn Jahre.

---

[876] Chab, Die Berechnung der Regressverjährung nach Wegfall des § 51b BRAO, AnwBl. 2005, S. 356 (zu Rechtsanwälten).

[877] Borgmann, Die Rechtsprechung des BGH zum Anwaltshaftungsrecht in der Zeit von Mitte 2002 bis Ende 2004, NJW 2005, S. 22, 30; dieser Ansicht zugeneigt ist offensichtlich Sontheimer, Die neuen Verjährungsfristen für die StB- und RA-Haftung und im Gesellschaftsrecht, DStR 2005, S. 834, 836 (Fn. 19); ablehnend Fahrendorf, in: Rinsche/Fahrendorf/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, RdNr. 949.

Geht man von der leicht fahrlässigen Unkenntnis des Mandanten hinsichtlich eines bestehenden Schadenersatzanspruchs aus, so wird der Wertungswiderspruch zum Ausgangsfall (keine Sekundärhaftung bei Ablauf der Primärverjährung nach dem 14. Dezember 2004) am deutlichsten. Entstand einem Mandanten im Zeitraum vom 15. Dezember 2001 bis 14. Dezember 2004 ein Schaden durch eine Pflichtverletzung seines Steuerberaters, unterliegt der daraus resultierende Schadenersatzanspruch lediglich einer Verjährungsfrist von drei Jahren. Wenn der Schaden vor diesem Zeitraum entstand, galt unter Einbeziehung der Sekundärverjährung dagegen eine Verjährungsfrist von sechs Jahren (zweimal drei Jahre gem. § 68 StBerG). Für Schäden, die nach dem 14. Dezember 2004 entstanden sind, gilt gem. § 199 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 BGB eine zehnjährige Ultimo-Verjährungsfrist. Eine derartige Ungleichbehandlung von Ersatzansprüchen, die in der Zeit von 15. Dezember 2001 bis 14. Dezember 2004 entstanden, ist jedoch nicht zu rechtfertigen.[878]

2. Lösungsansätze

Da die starre Obergrenze der Verjährungsfrist bei drei Jahren als zu kurz und sogar als verfassungswidrig angesehen wurde, muss eine Korrektur für die Ansprüche des betreffenden Zeitraums erfolgen.[879]

Es ist denkbar, die sich am Ende der Primärverjährungsfrist anschließende Sekundärverjährung nicht mehr nach § 68 StBerG (oder § 51b BRAO) zu berechnen, sondern nach den §§ 195, 199 BGB. Dies hätte im äußersten Fall allerdings zur Folge, dass die Verjährungsfrist 13 Jahre beträgt und damit eine ungebührliche Bevorzugung der betreffenden Schadenersatzansprüche entstünde.[880]

Eine andere Möglichkeit besteht darin, den Art. 229 § 6 Abs. 1 S. 2 EGBGB analog dahingehend teleologisch zu reduzieren, dass nur Art. 229 § 6 Abs. 1 S. 1 EGBGB analog Geltung erlangt. Die §§ 195, 199 BGB wären dann rückwirkend auf die seit dem 15. Dezember 2001 entstandenen Ansprüche anwendbar.[881]

---

[878] So auch BGH NJW 2007, S. 1584 m. Anm. Witt.

[879] Chab, Die Berechnung der Regressverjährung nach Wegfall des § 51b BRAO, AnwBl. 2005, S. 356, 358.

[880] Mansel/Budzikiewicz, Verjährungsanpassungsgesetz: Neue Verjährungsfristen, insbesondere für die Anwaltshaftung und im Gesellschaftsrecht, NJW 2005, S. 321, 326.

[881] Mansel/Budzikiewicz, Verjährungsanpassungsgesetz: Neue Verjährungsfristen, insbesondere für die Anwaltshaftung und im Gesellschaftsrecht, NJW 2005, S. 321, 326.

Daneben wird vertreten, die Frist des § 199 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 BGB bereits mit Schadenentstehung zu berechnen und nicht erst mit Eintritt der Primärverjährung (materiell-rechtliche Anpassung).[882]

Eine weitere Meinung geht davon aus, dass gem. Art. 229 § 6 Abs. 3 und 4 EGBGB stets die kürzere von zwei möglichen Verjährungsfristen gelten soll.[883] Es stehen sich dabei zwei Alternativen gegenüber. Geht man von einer Schadenentstehung am 14. Dezember 2004 aus, verjährt der Anspruch unter Zugrundelegung der bisherigen Primär- und Sekundärverjährung nach § 68 StBerG am 14. Dezember 2010. Dagegen läuft die Verjährungsfrist nach den §§ 195, 199 BGB bis spätestens 14. Dezember 2012. Tritt nun eine der Voraussetzungen des § 199 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 BGB nach dem 14. Dezember 2007 ein, ist gem. Art. 229 § 6 Abs. 3 und 4 EGBGB auf die kürzere Verjährungsfrist des § 68 StBerG abzustellen. Liegt eine der Voraussetzungen des § 199 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 BGB dagegen bereits vor dem 14. Dezember 2007 vor, ist die Verjährung nach den §§ 195, 199 BGB kürzer und findet Anwendung.[884]

3. Stellungnahme

Auch wenn die Rechtsprechung zur Sekundärhaftung heftig umstritten war, bestand weitgehende Einigkeit darin, dass die kurze Verjährungsfrist des § 68 StBerG (oder § 51b BRAO) zu einer ungerechtfertigten Benachteiligung der Interessen des geschädigten Mandanten führt.[885]

Während die letzte der genannten Ansichten den Lauf der Primär- und Sekundärverjährung als einheitliches Gebilde begreift (sowohl die Primär- als auch die Sekundärverjährung ist an § 68 StBerG zu messen und es kommt zu keinem Wechsel des Verjährungsregimes), sieht die erstgenannte gerade einen solchen Wechsel vor. Die Frage, ob dies ein gangbarer Weg ist, entscheidet sich letztlich daran, wie man die Sekundärverjährung dogmatisch[886] einordnet. Geht man von einer zusätzlichen Hinweispflicht des Steuerberaters aus, deren Verletzung zu einer selbständigen Ersatzpflicht führt (sog. Sekundäranspruch), erscheint eine Anwendung der

---

[882] Mansel/Budzikiewicz, Verjährungsanpassungsgesetz: Neue Verjährungsfristen, insbesondere für die Anwaltshaftung und im Gesellschaftsrecht, NJW 2005, S. 321, 326f.

[883] BGH NJW 2007, S. 1584, 1586 (m. w. N.) m. Anm. Witt.

[884] Zu alledem Chab, Die Berechnung der Regressverjährung nach Wegfall des § 51b BRAO, AnwBl. 2005, S. 356, 358 (zu Rechtsanwälten).

[885] Zusammenfassend Stoecker, Die Verjährungsproblematik der vertraglichen Haftung des Rechtsanwaltes und des Steuerberaters, S. 187ff.

[886] Zur dogmatischen Einordnung bereits oben § 11 B. III. 2.

§§ 195, 199 BGB für den Fall gerechtfertigt, dass die Primärverjährung nach dem 14. Dezember 2004 endet. Begreift man die Sekundärverjährung dagegen als Frist, innerhalb derer sich der Steuerberater gegenüber dem Mandanten gem. § 242 BGB nicht auf den Eintritt der Primärverjährung berufen kann, ist eine Anwendung der §§ 195, 199 BGB mangels eines eigenständigen Anspruchs ausgeschlossen.[887]

Die teleologische Reduktion des Art. 229 § 6 Abs. 1 S. 2 muss schon daran scheitern, dass die dafür erforderliche verdeckte Regelungslücke[888] fehlt. Mit der teleologischen Reduktion soll eine Lücke geschlossen werden, die sich aus dem Umstand ergibt, dass die Sekundärverjährung auf Ansprüche, deren Primärverjährung nach dem 14. Dezember 2004 eingetreten ist, nicht anwendbar ist. Bei der Sekundärverjährung handelt es sich aber nicht um eine gesetzliche Regelung. Eine verdeckte Regelungslücke im Gesetz kann daher nicht ausgemacht werden.

D. Verjährung bei Geschäftsbesorgungsverträgen mit werkvertraglichem Charakter

Überwiegend wird ein Steuerberatungsvertrag als Geschäftsbesorgungsvertrag mit dienstvertraglichem Charakter zu qualifizieren sein. Dies gilt vor allem für die laufende steuerliche Beratung. Jedoch üben Steuerberater auch Tätigkeiten aus, die werkvertraglichen Charakter haben (z. B. Erstellung von Jahresabschlüssen, Gutachten etc.).[889] Für Mängelansprüche aus Werkvertrag sah und sieht[890] das BGB eine besondere Verjährungsfrist vor.

I. Bisherige Rechtslage

Die Verjährungsfrist für Haftungsansprüche aus Werkvertrag betrug gem. § 638 BGB a. F. sechs Monate. Damit war sie wesentlich kürzer als die speziellere dreijährige Verjährungsfrist gem. § 68 StBerG (oder auch § 51b BRAO).

In der Vergangenheit war umstritten,[891] ob die berufsspezifische Verjährungsfrist als lex specialis die Anwendung der werkvertraglichen Verjährungsfrist prinzipiell

---

[887] So Sontheimer, Die neuen Verjährungsfristen für die StB- und RA-Haftung und im Gesellschaftsrecht, DStR 2005, S. 834, 836, der jedoch nicht Sekundäranspruch und Sekundärhaftung differenziert.

[888] Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 391.

[889] Ausführlich o. § 4 C.

[890] Vgl. § 638 BGB a. F. und § 634a BGB n. F.

[891] Ausführlich Stoecker, Die Verjährungsproblematik der vertraglichen Haftung des Rechtsanwaltes und des Steuerberaters, S. 77ff. m. w. N.

ausschließt,[892] oder ob bei Mangelschäden § 638 BGB a. F. weiterhin Anwendung finden konnte.[893]

Seit Inkrafttreten des Schuldrechtsmodernisierungsgesetzes gilt für Ansprüche aus Mangelschäden und Mangelfolgeschäden gleichermaßen[894] eine abweichende Verjährungsregelung gem. § 634a BGB. Diese Regelung sieht unterschiedliche Verjährungsfristen für Arbeiten an einer Sache (§ 634a Abs. 1 Nr. 1 BGB: zwei Jahre), einem Bauwerk (§ 634a Abs. 1 Nr. 2 BGB: fünf Jahre) oder für sonstige Leistungen (§ 634a Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. § 195 BGB: drei Jahre) vor. Die Tatsache, dass der Gesetzgeber die berufsspezifischen Verjährungsfristen zu diesem Zeitpunkt nicht aufgehoben hat, wurde als Argument dafür gesehen, dass die Anwendung des nunmehrigen § 634a BGB ausgeschlossen bleiben sollte.[895]

Mittlerweile hat der Gesetzgeber aber auch die berufsspezifischen Verjährungsregelungen aufgehoben. Eine weitere Diskussion hat sich somit erübrigt.

II. Die Verjährung nach geltendem Recht

Wie bereits dargestellt differenziert § 634a BGB für die jeweils anzuwendenden Verjährungsfristen zwischen unterschiedlichen, geschuldeten Werken. Die Bandbreite der möglichen Verjährungsfristen reicht von zwei bis zu fünf Jahren. Umso bedeutender ist die richtige Einordnung der vom Steuerberater erstellten Werke in die Systematik des § 634a BGB n. F.

Späth[896] sieht in den Werken, die Steuerberater regelmäßig bei ihrer Tätigkeit erstellen (z. B. Buchführung, Jahresabschluss etc.), Werke im Sinne des § 634a Abs. 1 Nr. 1 BGB und kommt folglich zu einer Verjährungsfrist von zwei Jahren.

Offensichtlich verkennt er dabei jedoch, dass sich § 634a Abs. 1 Nr. 1 BGB auf die Herstellung, Wartung oder Veränderung einer Sache bezieht. Eine Sache ist ein körperlicher Gegenstand (§ 90 BGB). Die Erstellung der Buchführung oder eines Jahresabschlusses kann aber kaum als körperlicher Gegenstand bezeichnet wer-

---

[892] Mansel, Neues Verjährungsrecht und Anwaltsvertrag – Vorteile für den Rechtsanwalt, NJW 2002, S. 418, 419 m. w. N.; Kleine-Cosack, Bundesrechtsanwaltsordnung, vor § 51 RdNr. 64ff.

[893] So Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 68 StBerG, RdNr. B 1039.1f. m. w. N.

[894] Sprau, in: Palandt, § 634a RdNr. 5.

[895] Mansel, Neues Verjährungsrecht und Anwaltsvertrag – Vorteile für den Rechtsanwalt, NJW 2002, S. 418, 419; Zugehör, Beraterhaftung nach der Schuldrechtsreform, RdNr. 320; a. A. Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 68 StBerG, RdNr. B 1039.3.

[896] Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 68 StBerG, RdNr. B 1039.2.1.

den. Es mag sein, dass der Steuerberater seinem Mandanten das Zahlenwerk eines Abschlusses in Form eines bedruckten Blattes Papier (symbolisch) überreicht. Stellt man darauf ab, liegt freilich ein körperlicher Gegenstand vor. Dies trifft selbstverständlich auch auf manuell erstellte Abschlüsse zu. Die Annahme einer manuellen Führung von Büchern entspricht jedoch nicht mehr den typischen Arbeitsmethoden eines Steuerberaters. Bücher und Abschlüsse werden in den meisten Fällen mit EDV-Unterstützung geführt. Der für den Mandanten wesentliche Gehalt des vom Steuerberater erstellten Werks liegt daher nicht in einer Verkörperung des Zahlenwerks, sondern lediglich in der Zur-verfügungstellung dieser Daten. Informationen in Form von Computerdaten sind nicht als körperlicher Gegenstand anzusehen,[897] so dass § 634a Abs. 1 Nr. 1 BGB bei von Steuerberatern erstellten Werken nur ausnahmsweise zur Anwendung kommen kann. Regelmäßig sind diese Werke unter § 634a Abs. 1 Nr. 3 BGB zu subsumieren.[898] Dies hat zur Folge, dass auch in den Fällen des Geschäftsbesorgungsvertrages mit Werkvertragscharakter die Regelverjährungsfrist des § 195 BGB von drei Jahren einschlägig ist.

III. Ergebnis

Durch die Schuldrechtsmodernisierung wurde die Diskussion obsolet, ob die berufsspezifischen Verjährungsregeln auch im Falle eines Geschäftsbesorgungsvertrages mit Werkvertragscharakter Vorrang hätten. Mit der Neuregelung der werkvertraglichen Verjährung durch § 634a BGB wurde eine Angleichung der Verjährungsfristen von dienst- und werkvertraglichen Haftungsansprüchen erreicht. Auf das Inkrafttreten des Verjährungsanpassungsgesetzes zum 15. Dezember 2004 kam es insofern höchstens in Einzelfällen an, die nicht unter § 634 Abs. 1 Nr. 3 BGB fallen.

Durch die Neugestaltung des Verjährungsrechts verliert die Unterscheidung zwischen Dienst- und Werkvertrag bei der Geschäftsbesorgung durch Steuerberater an Bedeutung. Durch die Verweisung des § 634a BGB auf die Regelverjährung des BGB gelten auch für den Beginn der Verjährung grundsätzlich die gleichen Maßstäbe. Inwieweit die bisherige Rechtsprechung zum Verjährungsbeginn[899] mit den Besonderheiten des Werkvertrages in Einklang zu bringen ist, bleibt jedoch abzuwarten.

---

[897] Heinrichs, in: Palandt, § 90 RdNr. 2, der zu Recht darauf hinweist, das es sich bei Daten, die in einem Datenträger verkörpert sind, um einen körperlichen Gegenstand handelt.

[898] So im Ergebnis auch Mansel/Budzikiewicz, Verjährungsanpassungsgesetz: Neue Verjährungsfristen, insbesondere für die Anwaltshaftung und im Gesellschaftsrecht, NJW 2005, S. 321, 325.

[899] S. o. § 11 B. III. 1. a).

E. Vereinbarungen über die Verjährung

Vereinbarungen über den Beginn und die Dauer der Verjährung von Ansprüchen sind dem bürgerlichen Recht nicht fremd. Dies ergibt sich aus § 202 BGB, der zwar Einschränkungen bei Vereinbarungen über die Verjährung vorsieht, im Umkehrschluss aber von deren grundsätzlicher Zulässigkeit ausgeht. Dabei können neben dem Beginn und der Dauer der Verjährungsfrist auch Einzelheiten zur Hemmung und Unterbrechung Gegenstand einer solchen Vereinbarung sein.[900] Neben den allgemeinen zivilrechtlichen Schranken des § 202 BGB[901] (keine Erleichterung der Verjährung im Voraus bei Haftung wegen vorsätzlicher Schadensverursachung und keine Erschwerung über die Dauer von dreißig Jahren hinaus), bestehen zusätzlich berufsrechtliche Einschränkungen. Nach § 43 Abs. 3 S. 2 BOStB ist eine Erschwerung der Verjährung durch Vereinbarung, egal in welcher Form,[902] nicht zulässig.[903]

Grundsätzlich muss bei Vereinbarungen über die Verjährungsdauer zwischen einzelvertraglichen Vereinbarungen und solchen im Rahmen von Allgemeinen Geschäftsbedingungen unterschieden werden. In beiden Fällen gelten unterschiedliche Anforderungen. Vereinbarungen in Form von Allgemeinen Geschäftsbedingungen sind an den Grenzen der §§ 305ff. BGB zu messen.[904] Eine Erleichterung der Verjährung im Falle grob fahrlässigen Handelns durch AGB ist daher ausgeschlossen.[905]

Bisher wurde angenommen, dass der Gesetzgeber mit der Festlegung der dreijährigen Verjährungsfristen des § 51b BRAO und des § 68 StBerG ein Leitbild geschaffen hat. Eine Verkürzung der Verjährungsdauer auf unter drei Jahre wurde aufgrund der Leitbildfunktion dieser Normen weder im Wege der AGB noch durch Individualvereinbarung für möglich gehalten.[906] Auch ein vertraglicher Ausschluss

---

[900] Vgl. Zugehör, Die Verjährung in der Berufshaftung der Rechtsanwälte, NJW 1995, Beilage zu Heft 21, S. 21, der davon ausgeht, dass eine solche Vereinbarung nur ausnahmsweise wirksam geschlossen werden kann.

[901] Vgl. auch § 225 BGB a. F., der im Einzelnen jedoch andere Einschränkungen vorsah.

[902] § 43 Abs. 3 S. 2 BOStB nennt exemplarisch die Verlängerung der Verjährungsfrist.

[903] Freilich hat § 43 BOStB als berufsrechtliche Norm keinen Einfluss auf die Wirksamkeit einer Vereinbarung zwischen dem Berater und seinem Mandanten. Vgl. hierzu Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 68 StBerG, RdNr. B 1036.

[904] Ausführlich Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 68 StBerG, RdNr. B 1038.3.

[905] Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 357 m. w. N.

[906] Zugehör, Die Verjährung in der Berufshaftung der Rechtsanwälte, NJW 1995, Beilage Heft 21, S. 22.

der Sekundärhaftung sei nicht möglich.[907] Nach anderer Ansicht sollte eine Verkürzung der Verjährung auf unter drei Jahre zumindest in den Fällen möglich sein, in denen für den Verjährungsbeginn auf die Kenntnis des Mandanten von seinem Schadenersatzanspruch gegen den Steuerberater abgestellt wird. Eine solche Vereinbarung könne sowohl durch AGB als auch durch Individualabrede wirksam geschlossen werden.[908]

Nach Aufhebung der berufsspezifischen Verjährungsregeln mit Wirkung zum 15. Dezember 2004[909] besteht kein gesetzliches Leitbild mehr, das eine Mindestverjährungsdauer von drei Jahren erfordern würde.[910] Im Gegenteil entspricht die Verjährung von Haftungsansprüchen gegen Steuerberater nunmehr der allgemeinen Verjährung. Die allgemeine Möglichkeit, die Verjährung durch Vereinbarung abweichend zu regeln, muss daher auch für diese Ansprüche gelten.

[907] Zugehör, Die Verjährung in der Berufshaftung der Rechtsanwälte, NJW 1995, Beilage Heft 21, S. 22; Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 357 m. w. N. mit Zweifeln hinsichtlich der Möglichkeit, die Sekundärverjährung durch Individualvereinbarung auszuschließen.

[908] Späth, in: Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 68 StBerG, RdNr. B 1038.2.

[909] S. o. § 11 C.

[910] A. A. Borgmann, in: Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, S. 357.

§ 12 Abschließende Würdigung und Ausblick

A. Die vertragliche Haftung nach der Schuldrechtmodernisierung

Die Schuldrechtsmodernisierung hat in vielen Punkten Veränderungen gebracht. Sie hat ungeschriebenen Rechtsinstituten zu einer eigenen Norm verholfen (z. B. c.i.c.) und viele Anspruchsgrundlagen in eine neue Ordnung gebracht. In vielen Fällen hielten sich die Änderungen in Grenzen. Diese Änderungen werden nicht selten vor einem dogmatischen Hintergrund getragen (z. B. die Neuregelung des Nacherfüllungsanspruchs im Werkvertragsrecht gem. § 635 BGB verbunden mit dem Wahlrecht des Schuldners zwischen Mängelbeseitigung und Neuherstellung des Werks). Aus tatsächlicher Sicht wird die Steuerberaterhaftung von solchen Änderungen in den wenigsten Fällen wesentlich beeinflusst werden.

Die in der Steuerberaterhaftung bisher stets problematische Abgrenzung zwischen einem Geschäftsbesorgungsvertrag mit dienstvertraglichem oder werkvertraglichem Charakter wurde durch die Schuldrechtsmodernisierung etwas entschärft. Durch den Gleichlauf der Verjährungsfristen in Bezug auf Ersatzansprüche aus Dienst- und Werkvertrag hat diese Unterscheidung an Bedeutung verloren. Nichtsdestoweniger wird die Abgrenzung von Dienst- und Werkvertrag bei der Haftung des Steuerberaters weiterhin eine entscheidende Rolle spielen, da – wie oben ausgeführt – nach wie vor der Fristbeginn auseinander fallen kann.

Als wesentliche Änderung durch die Schuldrechtsmodernisierung ist festzuhalten, dass die pVV nach fast einem Jahrhundert kodifiziert wurde. Diese Kodifzierung gelang unter dem Aspekt der Steuerberaterhaftung nicht ganz reibungslos. Mit der Pflichtverletzung wurde zwar wie beabsichtigt ein zentraler Begriff für das Leistungsstörungsrecht geprägt. Allerdings hat dieser Begriff – wie gesehen – nicht unbedingt zur Beseitigung der bisherigen Schwächen des Leistungsstörungsrechts beigetragen. Genau genommen ist sogar ein verhältnismäßig großer Argumentationsaufwand erforderlich, um das erklärte Ziel des Gesetzgebers, an den Voraussetzungen für die Haftung aus pVV nichts zu ändern, zu erreichen.

B. Nationale Reformüberlegungen

Ausgangspunkt für Reformüberlegungen war die bisherige gesetzliche Gestaltung der sog. Sachwalterhaftung[911]. Erst mit der Schuldrechtsmodernisierung wurden die schon vorher zur Haftung von Dritten, die bei der Anbahnung eines Rechtsverhältnisses beteiligt, aber weder Partei noch Vertreter einer Partei waren, teilweise kodifiziert. § 311 Abs. 3 BGB regelt nunmehr die Sachwalterhaftung im Rahmen der c.i.c. In einem weiteren Schritt wäre denkbar die Haftung aller Sachwalter – unabhängig von deren Zugehörigkeit zu einer Berufsgruppe – gesondert zu regeln.[912] Eine Unterscheidung wie zwischen Dienst- und Werkvertrag wäre damit entbehrlich, wenngleich sich in der Folge Abgrenzungsschwierigkeiten in Bezug auf den Begriff des Sachwalters ergeben dürften.

Es gibt aber auch Stimmen, die noch weiter gehen, und eine berufsspezifische Regelung der Haftung propagieren.[913] In jüngerer Zeit ist auch der Gedanke einer verschuldensunabhängigen Dienstleistungshaftung vertreten worden. Eine Haftung des Dienstleisters soll danach durch die „objektive Abweichung vom geschuldeten Standard“ begründet werden.[914]

Für solche nationalen Überlegungen dürfte in Zukunft aber immer weniger Raum bleiben. Wie oben gesehen hat das europäische Recht in weiten Teilen bereits jetzt Einzug in das deutsche Schuldrecht gefunden. Es scheint also fraglich, ob entsprechende Regelungen in nicht allzu ferner Zukunft noch auf nationaler Ebene getroffen werden können.

C. Europäische Entwicklungen

In jüngster Zeit ist auf europäischer Ebene wieder Bewegung in die Diskussion über die sog. Dienstleistungsrichtlinie gekommen. Gegenstand dieser Richtlinie ist die europaweite Harmonisierung des Rechts der Dienstleistungen. Nachdem der ur-

---

[911] Vgl. hierzu den Entwurf eines einheitlichen Rechts für entgeltlichen Geschäftsbesorgungen von Musielak, Entgeltliche Geschäftsbesorgungen, in: Gutachten und Vorschläge zur Überarbeitung des Schuldrechts, Band 2, S. 1209, 1310ff.

[912] Musielak, Entgeltliche Geschäftsbesorgung, in: Gutachten und Vorschläge zur Überarbeitung des Schuldrechts, Band 2, S. 1209, 1234ff.

[913] Vgl. Lammel, Zur Auskunftshaftung, AcP 179 (1979), S. 336ff.; Hopt, Nichtvertragliche Haftung außerhalb Schadens- und Bereicherungsausgleich, AcP 183 (1983), S. 608, 715ff.

[914] Hirte, Berufshaftung, S. 385; krit. hierzu jedoch Vollkommer/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, RdNr. 349.

sprüngliche Kommissionsentwurf vom 25. Februar 2004[915] nicht den Gefallen des Parlaments gefunden hat,[916] hat die Kommission nunmehr einen geänderten Entwurf[917] vorgelegt, der in einem gemeinsamen Standpunkt des Rates[918] mündete. Daneben wurde die EG-Richtlinie zur Berufsanerkennung[919] erlassen.

Eine Regelung zur Harmonisierung der Haftungsvorschriften für Dienstleistungen bringt diese zwar nicht. An manchen Stellen wurde das Haftungsrecht für Dienstleistungen aber bereits jetzt durch Richtlinien beeinflusst. Hier ist vor allem die Verbraucherschutzrichtlinie[920] zu nennen. Diese hat nicht unerheblich Einfluss auf die Möglichkeiten des Steuerberaters genommen, seine Haftung durch die Verwendung von Allgemeinen Geschäftsbedingungen zu beschränken.

Dabei hat die Kommission bereits im Jahre 1990 einen Versuch unternommen, die Haftungsvorschriften für Dienstleistungen zu harmonisieren.[921] Sie musste diesen jedoch 1994 wieder aufgeben, nachdem sich abzeichnete, dass sich das Vorhaben nicht verwirklichen ließ.[922] Freilich hätte eine solche Richtlinie für starke Umwälzungen im Recht der Steuerberaterhaftung gesorgt. So hätte der Dienstverpflichtete nach dem Entwurf seine Haftung nicht begrenzen oder sogar ausschließen können.

Es bleibt abzuwarten, inwieweit der damalige Entwurf für die Zukunft wieder Bedeutung gewinnt. Mit der Richtlinie zur Berufsanerkennung und der Dienstleistungsrichtlinie wurde von der Kommission jedenfalls ein Prozess zur schrittweisen Harmonisierung der Dienstleistungen in Europa – auch der Freiberufler – in Gang gesetzt. Schließlich ist es nur ein weiterer logischer Schritt, wenn nicht nur die Dienstleister in allen Mitgliedstaaten ihre Dienste unter den gleichen Bedingungen anbieten können, sondern auch unter den gleichen Bedingungen in allen Mitgliedstaaten für Pflichtverletzungen haften. Ob und wann letztlich die Zeit für eine Harmonisierung der Haftungsvorschriften für Dienstleister, wie diese bereits 1990 vorgeschlagen worden ist, reif ist, erscheint ungewiss. Jedenfalls scheint Europa diesem Harmonisierungsschritt wieder ein wenig näher zu kommen.

---

[915] KOM (2004) 2 endg. 2.

[916] Standpunkt des Europäischen Parlaments vom 16. Februar 2006 (DOK EP-PE_TC1-COD(2004)0001).

[917] KOM (2006) 160 endg.

[918] Gemeinsamer Standpunkt des Rates vom 24. Juli 2006 (DOK 10003/4/06 REV 4).

[919] Richtlinie 2005/36/EG vom 7. September 2005.

[920] Richtlinie 93/13/EWG vom 5. April 1993.

[921] Vgl. KOM (90) 482 endg. – SYN 308.

[922] KOM (94) 260 endg.