

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 Steuerberaterhaftung¹, 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 Schuldrechts³ 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 Soziern, die sich auch auf die Haftung von Steuerberatungsgesellschaften und –soziern 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 Leistungsstörungenrechts, 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 Schuldrechts⁸ vor. Der Gesetzgeber ergriff erst im Jahr 2001 die sich aus anderen, aufgrund mehrerer EG-Richtlinien⁹ 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 war¹⁰, stand das Reformvorhaben unter großem Zeitdruck. Dieser Umstand wurde von den Kritikern¹¹ 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.

kussionsentwurf¹³ vorgelegt hatte, trat das Gesetz zur Schuldrechtsmodernisierung in Kraft.¹⁴

Ob die nicht nur im Vorfeld¹⁵ 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.