

Honorargestaltung für Steuerberater

Vertraulicher Informations-Dienst mit den besten Tipps zur Gebührenabrechnung

Die Themen dieser Ausgabe:

Kostenrecht

Streitwert bei gesonderter Feststellung der Einlagenrückgewähr
(Werner Becker) 1

Gerichtsverfahren

Kostenübernahme der Rechtsschutzversicherung als Bumerang
(Dario Arconada) 4

Berufsrecht

Rechtsprechung zur Steuerberaterhaftung in der Krise deutlich verschärft
(Ulrike Geismann) 6

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

die Beratung bei Fragen zur Ermittlung der Einlagenrückgewähr und damit einhergehend das Führen von Rechtsstreiten gehört nicht zu Ihrem Alltagsgeschäft. Herr Becker nimmt gerade deshalb einen BFH-Beschluss zum Anlass, die Thematik unter kostenrechtlichen Gesichtspunkten für Sie einmal unter die Lupe zu nehmen.



Daniel Reisinger

Daniel Reisinger
Diplom-Kaufmann, Chefredakteur

Kostenrecht

Streitwert bei gesonderter Feststellung der Einlagenrückgewähr

Die Regelung des § 27 KStG bildet einen Bestandteil des Systems, das die Besteuerung von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner miteinander verzahnt. Während Gewinne der Kapitalgesellschaft regelmäßig bei Ausschüttung einer Steuerbelastung beim Anteilseigner unterliegen, ist die bloße Rückgewähr des investierten Kapitals **nicht steuerbar**. Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften haben die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjahres auf einem besonderen Konto, dem **steuerlichen Einlagekonto**, auszuweisen. Das steuerliche Einlagekonto dient mit Blick auf die Besteuerung des Anteilseigners dazu, die **nicht steuerpflichtige Auskehrung von Einlagen (Einlagenrückgewähr, § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG)** zu identifizieren bzw. von grundsätzlich steuerpflichtigen Gewinnausschüttungen zu separieren. Um dies zu gewährleisten, wird ausgehend vom Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs das steuerliche Einlagekonto um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs fortgeschrieben und zum Schluss eines jeden Wirtschaftsjahrs gesondert fest-

gestellt. Der Feststellungsbescheid ist **Grundlagenbescheid** für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt.

Körperschaften, die in einem **anderen Mitgliedstaat der EU unbeschränkt steuerpflichtig** sind, können gem. § 27 Abs. 8 Satz 1 KStG eine Einlagenrückgewähr leisten, wenn sie Leistungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 EStG gewähren können. Die Einlagenrückgewähr ist in entsprechender Anwendung des § 27 Abs. 1-6 KStG und der §§ 28 und 29 KStG zu ermitteln. Der als Leistung i. S. d. § 27 Abs. 8 Satz 1 KStG zu berücksichtigende Betrag wird nach § 27 Abs. 8 Satz 3 KStG auf **Antrag der Körperschaft** für den jeweiligen Veranlagungszeitraum **gesondert festgestellt** (vgl. FG Köln, Urteil v. 25.8.2015, 2 K 141/11, EFG 2015, S. 2218).

Während die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen eine **bestandskräftige** gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 KStG insbesondere nach **§ 129 AO korrigiert** werden kann, die Finanzgerichte in den letzten Jahren auffällig oft beschäftigt, gehört die Beratung bei Fragen im Zusammenhang mit der Ermittlung der **Einlagenrückgewähr nach § 27 Abs. 8 KStG** und damit einhergehend das Führen von diesbezüglichen Rechtsstreiten nicht zum Alltagsgeschäft des Steuerberaters. Gleichwohl soll die Thematik unter kostenrechtlichen Gesichtspunkten beleuchtet werden. Anlass gibt der Beschluss des BFH v. 5.12.2018 (Az. I E 9/18, BFH/NV 2019, S. 411), dem folgender Leitsatz vorangestellt ist:

„Der Streitwert einer Klage auf gesonderte Feststellung der Einlagenrückgewähr nach § 27 Abs. 8 Satz 3 KStG ist dann, wenn es sich bei der Empfängerin der Ausschüttung um eine Körperschaft handelt, auf die § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG anwendbar ist, mit 0,5 % des streitigen Betrages der in der Ausschüttung enthaltenen Einlagenrückgewähr zu bemessen.“

Die Klägerin ist eine luxemburgische Gesellschaft und wurde im Jahr 2009 von ihrer Gesellschafterin, einer deutschen Gesellschaft, liquidiert. 2010 stellte die durch ihre Gesellschafterin als Liquidatorin vertretene Klägerin einen **Antrag auf Feststellung einer Einlagenrückgewähr i. H. v. 66.988.346 EUR** nach § 27 Abs. 8 KStG. Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) lehnte den Antrag ab, da die Klägerin nicht mehr steuerrechtsfähig sei und durch die Liquidatorin nicht mehr vertreten werden könne.

Das FG Köln (Urteil v. 17.5.2017, 2 K 2310/13, EFG 2017, S. 1375) hat die Klage abgewiesen. Prozessual hat es zwar die Beteiligtenfähigkeit der liquidierten Gesellschaft bejaht. In der Sache selbst hat es entschieden, dass es das BZSt zu Recht abgelehnt habe, die begehrte Feststellung einer Einlagenrückgewähr vorzunehmen, da die Klägerin zum Zeitpunkt der Antragstellung aufgrund der abgeschlossenen Liquidation hinsichtlich einer **aktiven Antragstellung nicht mehr steuerrechtsfähig** gewesen sei. Die Kosten des Verfahrens hat es nach § 135 Abs. 1 FGO der unterlegenen Klägerin auferlegt. Die hiergegen eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde hat der BFH als unbegründet zurückgewiesen (BFH, Beschluss v. 18.7.2016, I B 66/17). Auch insoweit hatte die Klägerin die Kosten zu tragen.

Die Kostenstelle des BFH ist bei der Festsetzung der Gerichtskosten für das Beschwerdeverfahren von einem **Streitwert von 6.698.834 EUR (= 10 % des Betrags der Einlagenrückgewähr)** ausgegangen. Es stützte sich dabei auf eine Entscheidung des FG Köln (Beschluss v. 8.8.2016, 10 Ko 3506/15, EFG 2016, S. 1557).

Beratungshinweis

Sind die wirtschaftlichen Auswirkungen der Feststellung auf die Anteilseigner nicht konkret überschaubar, ist es **sachgerecht**, für die Streitigkeiten nach § 27 KStG – vergleichbar mit der Streitwertbemessung bei Feststellungen nach § 47 Abs. 1 KStG in der bis zum 31.12.2000 geltenden Fassung – einen Pauschalsatz von **10 % der Ausschüttung** anzusetzen.

Die Klägerin beantragte mit ihrer Erinnerung, den Streitwert mit dem sog. **Auffangstreitwert von 5.000 EUR nach § 52 Abs. 2 GKG**, hilfsweise mit **1.034.132 EUR als dem Betrag der tatsächlichen steuerlichen Auswirkung** der Einlagenrückgewähr bei der alleinigen Gesellschafterin der Klägerin anzusetzen.

Der BFH (Beschluss v. 5.12.2018, I E 9/18, a. a. O.) hat entschieden, dass der Streitwert des Beschwerdeverfahrens mit **334.941,73 EUR** festzusetzen ist und begründet seine Entscheidung wie folgt:

Nach § 47 Abs. 1 Satz 1 GKG bestimmt sich der Streitwert des Rechtsmittelverfahrens nach den **Anträgen des Rechtsmittelführers**. Die von der Klägerin begehrte Feststellung hat zwar für ihren eigenen Rechtskreis **keine unmittelbar erkennbaren kon-**

Honorargestaltung für Steuerberater

kreten Rechtsfolgen. Gleichwohl kommt nicht die Regelung des § 52 Abs. 2 GKG zur Anwendung, wonach ein Streitwert von 5.000 EUR anzusetzen ist, wenn der Sach- und Rechtsstand für die Bestimmung des Streitwerts keine genügenden Anhaltspunkte bietet. Denn wegen der **materiell-rechtlichen Bindungswirkung** der beantragten Feststellung steht eine steuerliche Auswirkung auf die **Anteilseignerin** der Klägerin im Raum, in deren Interesse die Klage letztlich erhoben worden ist.

Beratungshinweis

Die gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos einer Kapitalgesellschaft entfaltet zwar grundsätzlich **keine unmittelbare Bindungswirkung für die Anteilseigner** i. S. d. § 182 AO, da Gegenstand der gesonderten Feststellung nur Besteuerungsgrundlagen der Kapitalgesellschaft sind und sich der Feststellungsbescheid auch nur gegen die Kapitalgesellschaft und nicht gegen deren Anteilseigner richtet. Gleichwohl entfaltet der Feststellungsbescheid gem. § 27 Abs. 2 KStG über **§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG** materiell-rechtliche Bindungswirkung auch für die Anteilseigner. Denn nach dieser Vorschrift gehören Bezüge aus Anteilen an einer Körperschaft nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen, soweit für diese **Eigenkapital i. S. d. § 27 KStG als verwendet gilt**. Tatbestandsmerkmal des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG sind damit die im Bescheid nach § 27 Abs. 2 KStG ausgewiesenen Bestände. Gilt danach das steuerliche Einlagekonto für die Leistung der Körperschaft als verwendet, ist diese **Verwendungsfiktion** auch auf der **Ebene der Gesellschafter** zu beachten. Ein Gesellschafter kann sich deshalb nicht mit Erfolg darauf berufen, das steuerliche Einlagekonto sei im Bescheid über die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos unzutreffend ausgewiesen (BFH, Urteil v. 19.5.2010, I R 51/09, BStBl 2014 II, S. 937).

Ein häufig zu beobachtender Praxisfehler ist die Konstellation, dass die Einlage eines Gesellschafters handelsbilanziell zutreffend als Zugang bei der Kapitalrücklage gezeigt, steuerlich aber schlichtweg vergessen wird, den **Zugang beim steuerlichen Einlagekonto zu erklären**. Der daraus resultierende Steuerschaden tritt dabei noch nicht mit der materiellen Bestandskraft des feh-

lerhaften Feststellungsbescheids ein, sondern erst im **Ausschüttungsszenario**.

In der Konstellation des Streitfalls, in dem es um eine bestimmte Ausschüttung im Veranlagungszeitraum 2009 an eine **Kapitalgesellschaft als alleinige Anteilseignerin** geht, ist ohne Weiteres ersichtlich, dass die Ausschüttung bei der Empfängerin nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG **steuerfrei** gewesen ist. Es ist nur nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG ein Betrag von **5 % der Ausschüttung als nichtabziehbare Betriebsausgaben** den Bemessungsgrundlagen für die Körperschaft- und Gewerbesteuer hinzuzurechnen. Dieser Betrag geht aus Vereinfachungsgründen mit dem **Pauschsteuersatz von 10 %** (vgl. Beratungshinweis oben) in die Bemessung des Streitwerts des Feststellungsantrags ein. Der Streitwert berechnet sich demnach wie folgt:

Ausgangsbetrag wegen Steuerfreiheit der Ausschüttung	0 EUR
zzgl. nichtabziehbare Betriebsausgaben: 66.988.347,87 EUR × 5%	3.349.417,29 EUR
Pauschalsatz: 10% von 3.349.417,29 EUR	334.941,73 EUR
Streitwert (= 0,5% × 66.988.347,87 EUR)	334.941,73 EUR

Beratungshinweis

Konkret überschaubar sind die wirtschaftlichen Folgen auch bei einer Klage auf Feststellung des Einlagekontos in **geringerer Höhe** vor dem Hintergrund, eine Ausschüttung der Kapitalgesellschaft als eine aus dem steuerlichen Einlagekonto erbrachte Leistung anzusehen (vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 18.7.2014, 1 K 1338/12, EFG 2014, S. 2081; die Revision wurde vom BFH gem. § 126a FGO durch Beschluss v. 18.11.2015, I R 48/14, als unbegründet zurückgewiesen). Hier ist es sachgerecht, die mit der Feststellung des Einlagekontos verknüpfte **Verpflichtung zum Einbehalt der Kapitalertragsteuer (= 25 % des Ausschüttungsbetrags)** der Streitwertbemessung zugrunde zu legen (vgl. BFH, Beschluss v. 16.2.2016, I E 1/16, BFH/NV 2016, S. 774).

Autor: Dipl.-Finw. Werner Becker, Namborn

Gerichtsverfahren

Kostenübernahme der Rechtsschutzversicherung als Bumerang

Eigentlich sollte für Steuerberater eine Klageerhebung vor dem Finanzgericht keine Herausforderung darstellen. Dennoch meiden viele Steuerberater die Auseinandersetzung mit dem Finanzamt. Ein positiver Aspekt dabei könnte die Deckungszusage durch den Rechtsschutzversicherer des Mandanten sein. Denn die Kosten werden dann von der Versicherung getragen. Was viele Steuerberater dabei nicht wissen ist, dass alle Bestimmungen, die den Rechtsanwalt betreffen, im **sog. „Steuer-Rechtsschutz“** vor Gerichten allgemein für Angehörige der steuerberatenden Berufe, und damit auch für Steuerberater, gelten. Doch die vermeintlich sichere Kostenübernahme der Rechtsschutzversicherung kann sich in der Praxis schnell als Bumerang erweisen.

Das Amtsgericht Köln hat in einer rechtskräftigen Entscheidung vom 4.6.2018 (Az. 142 C 59/18) die Klage eines Rechtsschutzversicherers auf Schadensersatz abgewiesen. Die Versicherung hat gegen die beklagten Rechtsanwälte keinen Regressanspruch auf Ersatz der Prozesskosten gem. §§ 280, 611, 675 BGB in Verbindung mit § 86 VVG wegen fehlerhafter anwaltlicher Beratung. Die Rechtsschutzversicherung hatte für die Durchführung einer Nichtzulassungsbeschwerde eine Kostenzusage erteilt und später Schadensersatzansprüche gegen den Rechtsanwalt wegen einer Anwaltpflichtverletzung geltend gemacht.

Dem geltend gemachten Schadensersatzanspruch des Rechtsschutzversicherers wegen Anwaltpflichtverletzung gem. §§ 280, 281 BGB stehe bereits dem Grunde nach entgegen, dass sich die Inanspruchnahme der Rechtsanwälte als treuwidrig erweise. Der Rechtsschutzversicherung sei es verwehrt, sich auf einen Rechtsanwaltsfehler wegen fehlender Erfolgsaussicht zu berufen, da sie in **Kenntnis des Sach- und Streitstandes** vor Erhebung der Nichtzulassungsbeschwerde **Deckungsschutz** gewährte und damit einen **Vertrauenstatbestand** gem. § 242 BGB geschaffen habe.

Beratungshinweis

Die **Deckungszusage** der Rechtsschutzversicherung ist ein **deklaratorisches Schuldanerkennt-**

nis, durch das ein **Vertrauenstatbestand geschaffen** wird. Dadurch werden Einwendungen und Einreden ausgeschlossen, die dem Rechtsschutzversicherer bei Abgabe der Zusage bekannt waren oder mit denen er zumindest rechnen musste. Ausweislich des § 17 Abs. 2 Satz 1 ARB ist der Versicherer verpflichtet, den Umfang des bestehenden Versicherungsschutzes zu bestätigen (van Bühren/Plote/Hillmer-Möbius, ARB Rechtsschutzversicherung, 3. Aufl. 2013, § 17 ARB, Rn. 30). Über den Wortlaut von § 17 Abs. 2 Satz 1 ARB hinaus muss die Ablehnung schriftlich erfolgen (BGH r+s 2003, S. 363; OLG Frankfurt a. M., r+s 1997, S. 420; OLG Düsseldorf, r+s 2001, S. 198 (199); OLG Karlsruhe, r+s 2004, S. 107). Die Ablehnung der Deckungszusage muss ohne schuldhaftes Zögern erfolgen. Teilt der Rechtsschutzversicherer seinen Willen zur Ablehnung der Deckungszusage nicht unverzüglich mit, verliert er das Recht, sich auf fehlende hinreichende Erfolgsaussicht, Mutwilligkeit oder andere Ablehnungsgründe zu berufen (BGH, r+s 2003, S. 363 (365); OLG Karlsruhe, r+s 2004, S. 107).

Vor diesem Hintergrund legt sich der Rechtsschutzversicherer bei Erteilung der Deckungszusage in der Bewertung der ihm bei Prüfung bekannten Umstände in dem Umfang fest, wie er dies **schriftlich** niederlegt. Verbleiben ihm Zweifel, hat er dies durch **Vorbehalte** zum Ausdruck zu bringen.

Anders hatten bereits Ende 2017 das OLG Düsseldorf und im September 2018 das OLG Celle und das OLG Hamburg entschieden.

In dem vom OLG Celle am 19.9.2018 (Az. 4 U 104/18) zu entscheidenden Fall (Hinweisbeschluss) hatte das Landgericht der Klage einer Rechtsschutzversicherung stattgegeben, die aus übergegangenem Recht einen Rechtsanwalt wegen anwaltlicher Pflichtverletzung auf Schadensersatz in Anspruch genommen hatte. Die Klage sei gänzlich aussichtslos gewesen. Der Rechtsanwalt hätte deshalb von der Durchführung der Berufung abraten müssen.

Die von der Rechtsschutzversicherung für die Klage und die Berufung erteilten Deckungszusagen hätten keinen Einfluss auf das Vertragsverhältnis zwischen dem Versicherungsnehmer und dem Rechtsanwalt.

Honorargestaltung für Steuerberater

Sie begründeten auch keine Einwendungen des Rechtsanwalts gegenüber dem Rechtsschutzversicherer bei auf diesen übergegangenen Regressansprüchen des Versicherungsnehmers. Dies entspreche der nahezu einhelligen obergerichtlichen Rechtsprechung.

Ähnlich argumentiert auch das OLG Hamburg in seinem Urteil vom 27.9.2018 (Az. 1 U 2/18). Der Versicherungsnehmer sei von dem Rechtsanwalt ordnungsgemäß über die **geringen Erfolgsaussichten** aufzuklären. Der Umstand, dass die Rechtsschutzversicherung eine Deckungszusage erteilt habe, rechtfertige nicht die Schlussfolgerung, dass die Rechtsverfolgung doch als erfolgversprechend hätte angesehen werden dürfen. Die **Fehleinschätzung** der Prozessaussichten werde nicht dadurch richtig, dass sie mehreren Personen unterlaufe.

Das OLG Düsseldorf entschied am 19.12.2017 (Az. 24 U 28/17), dass ein Rechtsschutzversicherer **gegen den Rechtsanwalt** des Versicherungsnehmers einen Anspruch auf Erstattung der entstandenen Verfahrenskosten habe, wenn die erhobene Klage von Anfang an **aussichtslos** war und er seinen Mandanten hierüber **nicht aufgeklärt** habe. Die Aufklärungspflicht des Prozessbevollmächtigten beziehe sich nicht nur auf die Aussichtslosigkeit der Rechtsverfolgung, sondern auch darauf, dass der Versicherungsnehmer für den Rechtsstreit keinen Rechtsschutz beanspruchen könne und auch das Risiko der Kündigung des Rechtsschutzversicherers bestehe. Eine aussichtslose Rechtsverfolgung stelle sich als nicht erforderlich i. S. v. § 125 VVG dar, da eine redliche Partei nach einer derartigen Aufklärung keine Klage „auf gut Glück“ erheben würde.

Beratungshinweis

Auch wenn die Deckungszusage in erster Linie das Verhältnis zwischen Versicherung und Versicherungsnehmer betrifft, und damit vor allem den Versicherungsnehmer in dessen Vertrauen schützt, erstreckt sich dieser **Vertrauensschutz** auch auf den **Steuerberater**. Denn insoweit ist zu berücksichtigen, dass die Kommunikation i. d. R. zwischen Rechtsschutzversicherer und Steuerberater erfolgt. Es ist der Steuerberater, der die zur Prüfung der Erfolgsaussicht relevanten Unterlagen bei der Versicherung einreicht und seine

rechtliche Bewertung mitteilt. Erteilt die Versicherung aufgrund der eingereichten Unterlagen dem Versicherungsnehmer Deckungsschutz, steht dies einer Zustimmung des Mandanten zu einer Prozessführung gleich.

Genauso wenig wie sich der Mandant nach erfolgter Aufklärung über die Erfolgsaussichten auf einen Beratungsfehler berufen darf, kann dies die Versicherung, wenn sie **in Kenntnis aller tatsächlichen Umstände** und eigener rechtlichen Bewertung Deckungsschutz gewährt. Denn genau für diese Zwecke hat der Steuerberater der Versicherung alle relevanten Schriftstücke zur Prüfung überlassen. Alleine der gesetzliche Übergang der Ansprüche nach § 86 VVG kann nicht dazu führen, dass sich an dem einmal begründeten Vertrauenstatbestand etwas ändert.

Die Entscheidung des Amtsgerichts Köln (Az. 142 C 59/18) ist mittlerweile rechtskräftig. Das heißt, dass sich der Rechtsschutzversicherer von der Argumentation in dem zu entscheidenden Fall hat überzeugen lassen. Denn die Versicherung hätte auch, bei einem Streitwert von knapp 3.000 EUR, in Berufung gehen können. Das zeigt darüber hinaus, dass es Richter gibt, die sich von guten Argumenten überzeugen lassen und nicht schematisch auf eine „nahezu einhellige obergerichtliche Rechtsprechung“ abstellen, ohne die **Besonderheiten des Einzelfalls** ausreichend zu würdigen.

Beratungshinweis

Entscheidend ist, dass der Steuerberater seine Mandanten umfassend **über Chancen und Risiken** der Prozessführung **aufklärt**. Auf diese Weise muss sich der Steuerberater auch keine Pflichtverletzung vorwerfen lassen. Im eigenen Interesse sollte eine **gute Dokumentation** liegen. Denn auf diese Weise kann der Steuerberater gegenüber dem Mandanten oder einer Versicherung nachweisen, dass über alle Risiken aufgeklärt wurde. Entscheidet sich der Mandant nach umfassender Aufklärung für einen aussichtslosen Prozess, hat er die Kosten dafür selber zu tragen.

Autor: RA/FA StR Dario Arconada, LL.M., Hannover (www.steuerberatung-niedersachsen.de)

Berufsrecht

Rechtsprechung zur Steuerberaterhaftung in der Krise deutlich verschärft

Der BGH hat mit Urteil vom 26.1.2017 (Az. IX ZR 285/14) seine Rechtsprechung zur **Haftung von Steuerberatern** in der Krise teilweise geändert und zu Lasten der steuerberatenden Berufe erheblich **verschärft**. Bereits mit Urteil vom 7.3.2013 (Az. IX ZR 64/12) hatte sich der BGH mit der Haftung von Steuerberatern in der Krise auseinandergesetzt. Nun wurde die Problematik im Rahmen des jüngst ergangenen Urteils erneut aufgegriffen. Diesmal jedoch mit mehr oder weniger deutlichen Zugeständnissen in Richtung der Insolvenzverwaltung und einer **erheblichen Mehrarbeit** für den Steuerberater.

Eine GmbH beauftragte den Steuerberater (Beklagter) im Jahr 2005 für sie den Jahresabschluss für das Jahr 2003 zu erstellen. Dazu stellte sie dem Steuerberater u. a. den Jahresabschluss des Jahres 2002 zur Verfügung, der einen nicht durch Eigenkapital gedeckten **Fehlbetrag** i. H. v. 33.127,93 EUR auswies. In den darauffolgenden Jahren erteilte die GmbH dem Beklagten erneut diverse Einzelaufträge, die die Erstellung der Jahresabschlüsse zum Inhalt hatten. Der Steuerberater erstellte in der Folgezeit diese Jahresabschlüsse.

Das Stammkapital bei Gründung der GmbH betrug 25.564,59 EUR und wurde im Rahmen einer im Jahr 2007 erfolgten Kapitalerhöhung auf 50.000 EUR aufgestockt. Sämtliche für die Jahre 2003–2007 aufgestellten Jahresabschlüsse wiesen nicht durch Eigenkapital gedeckte Fehlbeträge auf, die sich zwischen 73.660,22 EUR im Jahr 2006 und 127.852,50 EUR im Jahr 2005 bewegten.

Im Rahmen zweier Anschreiben mit Datum 20.4.2007 und 28.8.2007 wies der Steuerberater den Geschäftsführer der GmbH darauf hin, dass er verpflichtet sei, „regelmäßig die Zahlungsfähigkeit sowie die Vermögensverhältnisse der GmbH dahingehend zu überprüfen, ob die Zahlungsfähigkeit gewährleistet sei und keine Überschuldung vorläge“. In einem weiteren Schreiben mit Datum 29.11.2007 wies er zudem auf einen Rückgang der Umsatzerlöse im Vergleich zum Jahr 2006 um fast 50%, bei gleichzeitig um 20% gestiegenem Personalaufwand hin. Mit Schreiben vom 15.1.2009 über-

sandte er der Klägerin den Jahresabschluss für das Jahr 2007 und wies im Rahmen dieses Schreibens erneut darauf hin, dass sich die **Überschuldung der GmbH** durch den Jahresfehlbetrag weiter erhöht habe. Durch einen am 2.7.2009 von der GmbH gestellten Insolvenzantrag wurde am 15.7.2009 über das Vermögen der GmbH das **Insolvenzverfahren** eröffnet.

Der Insolvenzverwalter der GmbH verklagte nun den Steuerberater der GmbH auf Schadensersatz. Nach Auffassung des Klägers habe die Schuldnerin (GmbH) über **keine stillen Reserven** verfügt und sei somit bereits im Jahr 2002, insbesondere aber im Jahr 2005 (= Jahr der Übernahme des Mandatsverhältnisses) insolvenzreif in Form einer damals konkret vorliegenden **Überschuldung** gewesen. Aus dieser Situation der Überschuldung habe sich dann nach Auffassung des Klägers eine Kreditunwürdigkeit und Zahlungsunfähigkeit der GmbH entwickelt. Spätestens seit dem Jahr 2006 habe darüber hinaus unzweifelhaft festgestanden, dass eine konkrete **Zahlungsunfähigkeit** bei der GmbH vorliege. Im Übrigen berief man sich darauf, dass der Beklagte bereits im Mai 2005 den Geschäftsführer der GmbH darauf hingewiesen habe, dass eine bilanzielle Überschuldung vorliege. Der Geschäftsführer der GmbH habe ihm dann entgegnet, das Problem sei bekannt und er wolle über eine **Kapitalerhöhung** neue Liquidität in die GmbH hineinholen. Diese Thematik müsse lediglich noch mit den übrigen Gesellschaftern besprochen werden.

Der Kläger beantragt, dass der Steuerberater sämtliche seit dem 30.6.2005 entstandenen Schäden zu ersetzen habe. Diese seien durch eine **Verschleppung der Insolvenzantragstellung** der GmbH entstanden. Das Landgericht hatte die Klage erstinstanzlich abgewiesen. Im Rahmen des Berufungsverfahrens versuchte der Kläger erneut seine Ansprüche durchzusetzen und landete nach erfolglosem Berufungsverfahren beim BGH.

Sofern eine **mangelhafte Erstellung von Bilanzen** ursächlich war für die bei der GmbH entstandenen Schäden im Rahmen der Verschleppung der Insolvenzantragsstellung, sei hierin ein Tatbestand zu sehen für den die Steuerberatungs GmbH zu haften habe. Ein weiterer Schadensersatzanspruch resultiert daraus, dass es der Steuerberater **unterlassen** habe, die GmbH auf die **Risiken und wirtschaftlichen Konsequenzen**, die sich aus den nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbeträgen ergeben, vollumfänglich

Honorargestaltung für Steuerberater

hinzuweisen. Insbesondere wurde von der Steuerberatungsgesellschaft unterlassen, den Mandanten in Kenntnis zu setzen, dass diese Fehlbeträge deutlich auf einen Insolvenzgrund hinweisen. Zudem habe der Beklagte in den von ihm erstellten Jahresabschlüssen **Fortführungswerte** zu Grunde gelegt. Daraus resultierend liege dem Grunde nach ein **mangelhaft** erstellter Jahresabschluss vor, der eine entsprechende Schadensersatzpflicht begründe (§ 280 Abs. 1 Satz 2 BGB). Der Steuerberater haftet somit nach **Werkvertragsrecht**.

Erfolgt eine **Auftragserteilung** zur Erstellung eines Jahresabschlusses für eine GmbH, bedeute dies, dass als gesetzlich substantielle Grundlage für die Erstellung dieses Jahresabschlusses die Vorschriften der §§ 242, 264 HGB zugrunde zu legen sind. Hierbei handelt es sich um eine **werkvertragliche Verpflichtung** mit Geschäftsbesorgungscharakter. Dies gelte insbesondere dann, wenn der Steuerberater – wie im Urteilsfall – einen lediglich auf die Erstellung des Jahresabschlusses gerichteten Einzelauftrag erhalten habe. Denn letztendlich handele es sich bei der Erstellung eines **Jahresabschlusses** um einen **fest umrissenen Leistungsgegenstand**, und nicht um eine allgemeine oder laufende Beratungstätigkeit. Die GmbH will durch einen solchen Auftrag ihre handelsrechtlichen Pflichten erfüllen und deshalb einen entsprechenden Jahresabschluss als Ergebnis erhalten.

Somit sei festzustellen, dass die Jahresabschlüsse, erstellt auf der Basis von Fortführungswerten, mangelhaft seien. Diesbezüglich verweist der BGH u. a. auf ein Urteil vom 18. 2. 1987 (Az. IV ZR 232/85), das ebenfalls die Auffassung vertritt, dass ein Steuerberater zum Schadensersatz verpflichtet ist, wenn die von **ihm fehlerhaft erstellte Bilanz** die bestehende rechnerische Überschuldung nicht erkennen ließ, und deswegen der **Konkursantrag** wegen Überschuldung erst **verspätet** gestellt wurde. Denn grundsätzlich sei ein Jahresabschluss immer mangelbehaftet, wenn er nicht der vereinbarten oder jedenfalls nicht der für Jahresabschlüsse gewöhnlichen Verwendung üblichen Beschaffenheit entspricht (§ 633 BGB).

Was jedoch vertraglich geschuldet sei, richte sich nach den Pflichten, die den Steuerberater nach dem ihm erteilten Auftrag bei der Erstellung des Jahresabschlusses treffen. Zudem schulde er einen den

handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden, die Grenzen der zulässigen **Gestaltungsmöglichkeiten** nicht überschreitenden und in diesem Sinne richtigen Jahresabschluss.

§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB besagt, dass der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln hat. So darf der Mandant angesichts der fachlichen Kompetenz des Steuerberaters erwarten, dass dieser den Jahresabschluss auf Basis der von ihm dem Steuerberater zur Verfügung gestellten Unterlagen und allen weiteren ihm bekannten Umständen erstellt und etwaige **Bewertungsfragen** mit dem Mandanten gemeinsam erörtert und klärt.

Beratungshinweis

Durch das Urteil wird deutlich, wie wichtig die klar **dokumentierte Auftragserteilung** auch im Hinblick auf mögliche, spätere gerichtliche Auseinandersetzungen ist. Fraglich ist, ob sich eine „abgemilderte Auftragserteilung“, welche die Prüfung insolvenzindizierter Tatbestände ausdrücklich negiert, durch §§ 262, 264 HGB wieder aushebeln lässt. Zudem wird die Tragweite **bilanzieller Fehler** für die Haftung des Steuerberaters deutlich, wenn sich der Mandant bei Bilanzerstellung bereits in der Krise befindet.

Entlastend weist der BGH darauf hin, dass der Steuerberater den Jahresabschluss auf Grundlage der ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen und der ihm bekannten Umstände erstellt hat. Nur in diesem Rahmen hat er in der Folge zu prüfen, ob tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten bestehen, die einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehen könnten. Um **Gestaltungsmöglichkeiten** zu nutzen oder **Bewertungsprobleme** zu besprechen, ist der Steuerberater dazu verpflichtet, die Meinung seines Mandanten einzuholen. Auch hier stellt der BGH auf die vereinbarte Auftragserteilung ab. Unabhängig vom Umfang der Prüfungspflicht stellt der BGH jedoch klar, dass ein vom Steuerberater erstellter Jahresabschluss mangelhaft ist, wenn er **handelsrechtliche Vorgaben verletzt**.

Weiterhin führt der BGH aus, dass sofern aus den tatsächlichen oder rechtlichen Gegebenheiten für den Steuerberater ersichtlich ist, dass klare **Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit** vorliegen, diese Tatsache der Regelvermutung einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegensteht. Insbesondere muss in solchen Fällen geprüft werden, ob eine Fortführung der Unternehmenstätigkeit auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu erwarten ist oder ob damit zu rechnen ist, dass das Unternehmen noch vor Stellung des Insolvenzantrags oder kurz nach Insolvenzeröffnung stillgelegt werden wird. Wird eine entsprechende **Prognose** erarbeitet, kann es trotz vorliegenden Insolvenztatbeständen handelsrechtlich zu einer Bilanzierung nach Fortführungswerten kommen. Diese bedarf dann jedoch einer ausführlichen konkreten **Begründung für den Einzelfall**. Eine reine Feststellung einer weiterhin aktiven Teilnahme am Wirtschaftsleben ist nicht als ausreichend anzusehen. Vielmehr wird eine **komplexe Prognose über die Gesamtsituation** erwartet.

Steht auf Grundlage des Jahresabschlusses bereits fest, dass die Fortführungsvermutung des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB nicht mehr zutrifft, ist eine Bilanzierung nach Fortführungswerten als mangelhaft anzusehen. Denn laut BGH ist der Steuerberater verpflichtet – sobald er besserer Kenntnis ist – die Fortbestehensprognose konkret im betreffenden Einzelfall infrage zu stellen.

Dann muss er entweder mit dem Mandanten klären, ob diese Umstände tatsächlich vorliegen, um definitiv die Fortführungsprognose infrage zu stellen, oder er muss dafür Sorge tragen, dass die Gesellschaft selbst eine **explizite Fortführungsprognose** erstellt. Liefert der Mandant diese Fortführungsprognose nicht, ist der Steuerberater dazu angehalten, selbige beim Mandanten **anzumahnen**, wenn er das Risiko einer mangelhaften Bilanzerstellung ausschließen möchte.

Im Urteilsfall ist die Behauptung des Beklagten, dass ihm der Geschäftsführer der GmbH versichert habe, das Problem der bilanziellen Überschuldung sei ihm bekannt und man wolle selbiges durch eine **Kapitalerhöhung** lösen, **nicht als ausreichend** anzusehen, um den Beklagten von der Haftung eines mangelhaft erstellten Jahresabschlusses zu entlasten. Denn hierbei handelt es sich laut BGH um eine **vage Ankündigung** ohne weitergehenden, konkreten sachlichen Gehalt. Eine solche Ankündigung vermag es nicht, die aus einer bilanziellen Überschuldung folgenden Probleme für eine handelsrechtliche Fortführungsprognose zu beseitigen. Ebenso enthalten sämtliche vom Steuerberater verfassten Schreiben an die GmbH keine ausreichenden Hinweise auf mögliche Insolvenzgründe.

Autorin: StB Ulrike Geismann, Dipl.-Kffr. (FH), Bonn
(www.steuerberatung-seminare-geismann.de)

Impressum

Der Informations-Dienst erscheint monatlich und ist Bestandteil der Online-Datenbanken „Honorargestaltung für Steuerberater“, „Steuer Office Premium“, „Steuer Office Gold“ und „Steuer Office Excellence“. So nutzen Sie Ihre Datenbank: 1. Gehen Sie auf www.haufe.de und loggen Sie sich über den Button „Anmelden“ rechts oben mit Ihren Anmeldedaten ein. Ggf. müssen Sie sich zunächst „Neu registrieren“. 2. Sobald Sie eingeloggt sind, können Sie die Datenbank über die blaue Leiste am oberen Rand der Seite starten.

ISSN 1433-0261
Best.-Nr. A03379

Haufe-Lexware GmbH & Co. KG
Munzinger Straße 9, 79111 Freiburg
Telefon: 0761 898-0
www.haufe.de

Kommanditgesellschaft, Sitz und
Registergericht Freiburg, HRA 4408
Komplementäre: Haufe-Lexware Verwaltungs GmbH, Sitz und
Registergericht Freiburg, HRB 5557; Martin Laqua

Geschäftsführung: Isabel Blank, Sandra Dittert, Jörg Frey,
Birte Hackenjos, Dominik Hartmann, Markus Reithwiesner,
Joachim Rotzinger, Dr. Carsten Thies

HAUFE.

Beiratsvorsitzende: Andrea Haufe

Steuernummer: 06392/11008
USt-IdNr. DE 812398835

Redaktion:
Dipl.-Kfm. Daniel Reisinger (V. i. S. d. P.)
E-Mail: honorargestaltung@haufe.de

Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit. Dieser Newsletter sowie alle darin enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsschutz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen, Auswertungen durch Datenbanken und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme.

Herstellung: rewi druckhaus, 57537 Wissen
Satz: Fronz Daten Service, 47608 Geldern

© 1972–2019, Haufe-Lexware GmbH & Co. KG
Ein Unternehmen der Haufe Group