
Datum: 01.12.2004
Gericht: Oberlandesgericht Hamm
Spruchkörper: 25. Zivilsenat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 25 U 53/02
ECLI: ECLI:DE:OLGHAM:2004:1201.25U53.02.00

Vorinstanz: Landgericht Siegen, 5 O 331/00

Tenor:

Die Berufung der Klägerinnen gegen das am 14. Februar 2002 verkündete Urteil des Einzelrichters der 5. Zivilkammer des Landgericht Siegen wird zurückgewiesen.

Von den Kosten des Berufungsverfahrens tragen die Klägerin zu 1) $\frac{3}{4}$ und die Klägerin zu 2) $\frac{1}{4}$.

Das Urteil ist vorläufig vollstreckbar.

Die Klägerinnen können Vollstreckungsmaßnahmen der Beklagten abwenden durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110 % der jeweils zu vollstreckenden Beträge, falls nicht die Beklagte zuvor Sicherheit in entsprechender Höhe leistet.

Gründe: 1
(gem. 540 ZPO). 2
I. 3
Die Klägerinnen werfen der Beklagten eine fehlerhafte steuerliche Beratung im Zusammenhang mit der Ausstattung ihrer zum damaligen Zeitpunkt amtierenden Geschäftsführer mit Gehalt und Tantiemen vor, die seitens des Finanzamtes aufgrund einer 4

im Jahre 1998 durchgeführten Betriebsprüfung teilweise als unangemessen und in diesem Umfang als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wurden und machen eine von ihnen behauptete steuerliche Mehrbelastung sowie Beratungskosten als Schadensersatz geltend, wobei die Klägerin zu 1) 1.364.335,08 Euro und die Klägerin zu 2) 524.043,45 Euro verlangen. Beide Klägerinnen beanspruchen darüber hinaus 4 % Zinsen aus dem jeweiligen Beträgen seit dem 11.05.2000 und die Feststellung einer Ersatzverpflichtung der Beklagten für künftige Schäden.

Das Landgericht hat die Klage abgewiesen und zur Begründung im wesentlichen ausgeführt, den Klägerinnen sei kein Schaden entstanden, weil die durch die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung entstandenen Steuern auch entstanden wären, wenn die Klägerinnen die an ihre Geschäftsführer gezahlten Beträge stattdessen offen ausgeschüttet hätten. Dass die Klägerinnen ihren Gewinn durch Inversionen in Ostimmobilien oder Maschinen reduziert hätten, sei lediglich eine theoretische Möglichkeit ohne Anhaltspunkte konkreter Realisierung. 5

Wegen der erstinstanzlichen Feststellungen und der Begründung im einzelnen wird auf den Tatbestand und die Entscheidungsgründe des landgerichtlichen Urteils Bezug genommen. 6

Gegen die Klageabweisung wenden sich die Klägerin mit ihrer form- und fristgerecht eingelegten Berufung, mit der sie erstinstanzlichen Sachanträge unter Ergänzung und Vertiefung ihres Vorbringens weiter verfolgt. 7

Die Beklagte verteidigt mit näheren Ausführungen das angefochtene Urteil. 8

Wegen des zweitinstanzlichen Vorbringens wird auf die zwischen den Parteien gewechselten Schriftsätze Bezug genommen. 9

Der Senat hat Beweis erhoben durch Einholung eines Gutachtens des Sachverständigen Dipl.-Kfm. X und Anhörung des Sachverständigen im Termin. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das schriftliche Gutachten des Sachverständigen vom 24.05.2004, sein Ergänzungsgutachten vom 30.09.2004 und den Berichterstattevermerk zum Senatstermin vom 01.12.2004 Bezug genommen. 10

II. 11

Die zulässige Berufung hat in der Sache keinen Erfolg. 12

Die Klägerinnen haben gegen die Beklagte keinen Anspruch auf Schadensersatz aus pVV des mit der Beklagten abgeschlossenen Steuerberatungsvertrages. 13

Es kann dahinstehen, ob ein Schaden der Klägerinnen bereits deshalb ausgeschlossen ist, weil bei Verwirklichung der von ihnen genannten Handlungsalternativen, nämlich Ausstattung ihrer Geschäftsführern mit Gehältern in einer Größenordnung, wie sie seitens der Betriebsprüfung als gerade noch angemessen angesehen wurde und offener Ausschüttung oder Thesaurierung der aufgrund dessen verbleibenden Gewinne eine Steuerbelastung in gleicher Höhe entstanden wäre. Dies hat der Sachverständige auf der Grundlage des Beweisbeschlusses des Senats mit einem überzeugenden und von den Klägerinnen insoweit auch nicht angegriffenen Rechenwerk so ausgeführt. Soweit die Klägerinnen beanstanden, die Berechnungen des Sachverständigen gingen von einer falscher Grundlage aus, weil sie im Falle einer Ausstattung ihrer Geschäftsführer mit Gehältern in einer Größenordnung, die von der Betriebsprüfung gerade noch anerkannt worden wäre, nicht den Bruttobetrag – wie der Sachverständige aufgrund des Beweisbeschlusses des Senats zugrundegelegt hat – 14

offen ausgeschüttet hätten, sondern nur den nach Abzug der Steuerbelastung verbleibenden Nettobetrag, ist bereits zweifelhaft, ob die Klägerinnen mit diesem Einwand noch gehört werden können, nachdem sie den Beweisbeschuß des Senats, der auf der Grundlage des seinerzeitigen Parteivortrags der Klägerinnen eine offene Ausschüttung des gesamten Betrages der verdeckten Gewinnausschüttung zugrunde gelegt hat, in diesem Punkt nicht beanstandet haben.

Letztlich kann diese Frage aber unentschieden bleiben, weil ein etwaiger Steuerschaden der Klägerinnen durch einen Verzicht ihrer Geschäftsführer auf einen Teil ihrer Pensionszusagen und die Auflösung der entsprechenden Pensionsrückstellungen kompensiert wurde. Der Sachverständige ist auf der Grundlage eines nachvollziehbaren Rechenwerks zu dem Ergebnis gelangt, dass sich durch die auf der Grundlage des Verzichtes der Gesellschaftergeschäftsführer durchgeführte teilweise Auflösung der Pensionsrückstellungen das Eigenkapital der Klägerinnen erhöht hat und dies die aufgrund der verdeckten Gewinnausschüttung eingetretenen steuerlichen Mehrbelastungen mehr als kompensiert. 15

Entgegen der Ansicht der Klägerinnen sind die mit ihren Geschäftsführern getroffenen Vereinbarungen vom 02.12.1998, wonach die Pensionszusagen sich nur an den Ursprungsgehältern zuzüglich der laufenden Tarifierhöhungen, nicht aber an den später angepaßten Festgehältern orientieren sollten, ungeachtet der Bezeichnung als Klarstellung der vertraglichen Vereinbarungen zivilrechtlich als Verzicht zu bewerten. 16

Dem können die Klägerinnen nicht entgegenhalten, dass diese auf der mit dem Finanzamt getroffenen tatsächlichen Verständigung vom 02.10.1998 fußenden Abreden schon deshalb keinen Verzicht darstellten, weil Gegenstand einer tatsächlichen Verständigung keine rechtsgestaltenden Handlungen sein können. Dass die Klägerin und die Finanzverwaltung im Rahmen der tatsächlichen Verständigungen sich nur auf einen bestimmten Sachverhalt festgelegt haben, der Grundlage des Besteuerungsverfahrens sein sollte, schließt nicht aus, das daran anknüpfende Verhalten der Klägerinnen zivilrechtlich als Verzicht zu bewerten. Für die zivilrechtliche Beurteilung ist nämlich nicht entscheidend, welcher Sachverhalt dem Finanzamt unterbreitet wurde, sondern allein, ob die Geschäftsführer aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen mit den Klägerinnen durchsetzbare Ansprüche auf die erhöhten Pensionszusagen hatten, derer sie sich durch die Vereinbarungen mit den Klägerinnen vom 02.10.1998 begeben haben. Dies ist zu bejahen. Die Regelungen in § 10 Abs. 1 der jeweiligen Anstellungsverträge sahen eine Pension in Höhe von 75 % der in den beiden letzten Geschäftsjahren gezahlten Vergütung, und zwar der Gesamtvergütung bestehend aus Festgehalt, Weihnachtsgeld, Urlaubsgeld und Gewinntantieme, vor. Dies beinhaltete aber unzweifelhaft eine Orientierung der Pensionszusagen an den jeweiligen Gehältern und nicht an dem Ursprungsgehalt. Angesichts dieses eindeutigen Wortlautes ist für eine zivilrechtliche Auslegung dahingehend, daß die Pensionszusagen ausschließlich an dem Ursprungsgehalt zu bemessen seien, kein Raum. Es fehlt bereits an einer Auslegungsbedürftigkeit der insoweit eindeutigen vertraglichen Regelung. 17

Die Bestimmungen der Geschäftsführeranstellungsverträge können auch nicht deshalb im Sinne der Klägerin verstanden werden, weil die Vertragsparteien einen übereinstimmend anderen Willen hatten, als er in dem Wortlaut der Erklärung zum Ausdruck gekommen ist (falsa demonstratio non nocet). Dagegen spricht schon, daß die Vertragsparteien über Jahre entsprechend dem Wortlaut der vertraglichen Regelungen verfahren sind. In den von den Gesellschafterversammlungen der Klägerinnen jeweils festgestellten und damit gebilligten Jahresabschlüssen wurden nämlich Pensionsrückstellungen in einer an dem Wortlaut der jeweiligen Anstellungsverträge orientierten Höhe gebildet. Dem können die Klägerinnen nicht 18

entgegenhalten, die Beklagte habe die jeweiligen Jahresabschlüsse in diesem Punkt falsch aufgestellt und die tatsächliche Verständigung habe lediglich zu einer Korrektur dieser Fehler geführt. Wenn der Umfang der gebildeten Pensionsrückstellungen nicht den Willen der Klägerinnen und ihrer Gesellschaftergeschäftsführer entsprochen hätte, hätte nichts näher gelegen, als dies gegenüber der Beklagten zu reklamieren und von vornherein auf eine zutreffende Behandlung zu dringen. Dass derartige Vorhaltungen über Jahre unterblieben, spricht dafür, dass die Klägerinnen und ihre Geschäftsführer selbst von einer Orientierung der Pensionsrückstellungen an den Durchschnittsgehältern der letzten beiden Jahre und nicht an den jeweiligen Ursprungsgehältern ausgingen.

Überdies sprechen die Umstände des Zustandekommens der tatsächlichen Verständigung dafür, daß die Pensionsansprüche der Geschäftsführer der Klägerinnen lediglich im nachhinein reduziert wurden und die Orientierung der Pensionszusagen an dem Ursprungsgehalt zuzüglich Tarifierhöhungen gerade nicht von Anfang an gewollt war. Dieser gegenüber dem Finanzamt von den Klägerinnen eingenommene Standpunkt ist nämlich ersichtlich eine Reaktion darauf, dass in Teilziffern 28 und 29 des Betriebsprüfungsberichtes vom 02.02.1998 betreffend die Klägerin zu 1) sowie in Teilziffer 23 betreffend die Klägerin zu 2) die über den angemessenen Zuführungen liegenden Beträge ebenfalls als verdeckte Gewinnausschüttungen eingeordnet wurden. Durch den dem Finanzamt unterbreiteten Sachverhalt sollte verhindert werden, dass auch die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen noch als verdeckte Gewinnausschüttungen mit der Konsequenz einer noch höheren steuerlichen Belastung qualifiziert wurden. Anders ist nicht sinnvoll zu erklären, warum sich die Klägerinnen erstmals zu einem Zeitpunkt, als es um die Begrenzung der Auswirkungen von verdeckten Gewinnausschüttungen ging, auf den Standpunkt stellten, die Pensionszusagen hätten von Anfang an nur auf der Basis der geringeren – und von der Betriebsprüfung als angemessen angesehen – Ursprungsgehälter erteilt werden sollen. 19

In die gleiche Richtung weist die vorprozessuale Korrespondenz und die Argumentation der Klägerinnen im Zusammenhang mit der Erstattungsfähigkeit der von ihnen geltend gemachten Beraterkosten. Die Klägerinnen selbst wollen nämlich der tatsächlichen Verständigung deshalb zugestimmt haben, weil ihr neuer Steuerberater ihnen aus den Gründen der Schadensminderungspflicht hierzu geraten hat und rechnen ihm gerade an, dass seine Beratungsleistungen auch im Zusammenhang mit der tatsächlichen Verständigung dazu beigetragen haben, den Schaden zu minimieren. Wenn es aber nur darum gegangen wäre, eine ohnehin von Anfang so gewollte Gestaltung der Pensionsrückstellungen lediglich ordnungsgemäß in den Jahresabschlüssen abzubilden, dann hätte dies keine Maßnahme der Schadensminderung dargestellt. 20

Die Argumentation der Klägerin, sich aus Gründen der Schadenminderung auf die tatsächliche Verständigung eingelassen zu haben, impliziert gerade, dass es nicht um eine Klarstellung des bereits ursprünglich Gewollten ging, sondern um eine nachträgliche Verringerung der aus Sicht des Finanzamtes überhöhten Pensionszusage zur Vermeidung einer noch höheren Besteuerung. 21

Hinzu kommt, dass die betroffenen Gesellschaftergeschäftsführer sich ausweislich der Protokolle der Gesellschafterversammlungen vom 02.12.1998 als Bezugsberechtigte mit einer Verringerung der Pensionsansprüche ausdrücklich einverstanden erklärten und die Pensionszusage der Klägerin zu 1) in bezug auf den Gesellschaftergeschäftsführer Y expliziert geändert wurde, was mit einer bloßen Klarstellung der ursprünglichen vertraglichen Regelungen nicht zu vereinbaren ist. 22

Die in den Gesellschafterversammlungen protokollierten Einverständniserklärungen der Geschäftsführer der Klägerinnen mit der Bemessung der Pensionszusagen nur an ihren jeweiligen Ursprungsgehältern stellen die von den Klägerinnen verneinten

– für einen Verzicht erforderlichen – Erklärungen ihrer Geschäftsführer dar.

24

Entgegen der Ansicht der Klägerinnen läßt sich die Kompensationswirkung des Verzichts ihrer Geschäftsführer auch nicht mit der Begründung verneinen, hierdurch seien nur die Schadensfolgen, nicht aber der Schaden selbst beseitigt worden. Der von dem Privatgutachter der Klägerinnen in diesem Zusammenhang herangezogene Vergleich mit der Beschädigung eines Kraftfahrzeuges durch einen Verkehrsunfall ist bereits deshalb untauglich, weil er eine andere Fallgestaltung betrifft. Hier geht es nicht um einen in einer Substanzverletzung bestehenden Schaden, sondern um einen reinen Vermögensschaden, der entfällt, wenn und soweit den Vermögensnachteilen entsprechende Vermögensvorteile gegenüberstehen.

25

Der Anrechnung der durch den Verzicht der Gesellschaftergeschäftsführer auf einen Teil ihrer Pensionszusagen entstandenen Vorteile können die Klägerinnen nicht entgegenhalten, es hätte sich hierbei um freiwillige Handlungen zu ihrem Schutz gehandelt. Die Verzichtserklärungen der Geschäftsführer sind nicht als freiwillige Leistungen Dritter anzusehen. Es ging hierbei nicht darum, den Klägerinnen eine Zuwendung zukommen zu lassen, die es ihnen ermöglichte, die Steuernachzahlungen zu finanzieren, sondern darum, das Entstehen einer noch höheren Steuerpflicht aufgrund einer weitergehenden Qualifizierung auch der Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen als verdeckte Gewinnausschüttungen zu verhindern. Die Erhöhung des Eigenkapitals durch die rückwirkende Auflösung der Pensionsrückstellungen war lediglich ein – den Vermögensnachteil der Klägerin ausgleichender – zusätzlicher Effekt.

26

Auch der weitere Hinweis der Klägerinnen, die tatsächliche Verständigung sei von einem Geschäftsführer der Beklagten ohne Abstimmung mit ihrer Geschäftsführung ausgehandelt worden, während der nunmehr von ihnen eingeschaltete Wirtschaftsprüfer M erst im nachhinein mit dem Verhandlungsergebnis konfrontiert worden sei und ihnen geraten habe, der Verständigung aus Gründen der Schadens-minderungspflicht zuzustimmen, ist unerheblich. Die Frage einer Eigenmächtigkeit der Beklagten kann nur für eine etwaige weitere Pflichtverletzung relevant sein, nicht aber für eine Maßnahme, welche die Klägerinnen im nachhinein selbst als eine sachgerechte Möglichkeit der Schadensbegrenzung akzeptiert und genehmigt haben.

27

Den von dem Sachverständigen erzielten Ergebnissen, dass durch die teilweise Auflösung der Pensionsrückstellungen das Eigenkapital der Klägerinnen erhöht worden sei, können die Klägerinnen schließlich nicht entgegenhalten, die unangemessenen Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen seien durch den Sachverständigen zu Unrecht als Ausschüttungsverbindlichkeit behandelt worden und hätten aufgrund der tatsächlichen Verständigung mit dem Finanzamt nicht dem Eigenkapital zugerechnet werden dürfen. Die Notwendigkeit der Herstellung einer Ausschüttungsverbindlichkeit beruhte nach den Ausführungen des Sachverständigen in seinem Ergänzungsgutachten darauf, dass – anders als bei sofort abfließenden Ausschüttungen – der Anspruch der Gesellschafter aufgrund der noch bestehenden Pensionszusagen weiterhin bestand. Die Ansprüche der Geschäftsführer und die damit korrespondierenden Verbindlichkeiten bei den Klägerinnen entfielen erst durch die Verzichtserklärungen der Geschäftsführer mit der dann notwendigen Konsequenz, dass der hierdurch entstehende Ertrag der Gesellschaften ihrem Eigenkapital zugerechnet werden mußte.

28

Die Ausführungen der Klägerinnen zur notwendigen Berichtigung der Handelsbilanzen stellen das Ergebnis des Sachverständigengutachtens ebenfalls nicht in Frage, denn die Klägerinnen gelangen selbst zu dem Ergebnis, dass die Steuerbilanz im Ergebnis so aufgestellt worden ist, wie die korrigierte Handelsbilanz auszusehen gehabt hätte. 29

Die von den Klägerinnen geltend gemachten Beratungskosten stellen ebenfalls keinen erstattungsfähigen Schaden dar. Soweit sie behaupten, die eingeschalteten Berater L und M hätten dazu beigetragen, den Schaden zu minimieren, ist dem entgegenzuhalten, dass die Betriebsprüfung dem durch die Unternehmensberatung L erstellten Gutachten gerade nicht gefolgt ist und der Steuerberater M das Zustandekommen der tatsächlichen Verständigung, die nach dem Vorbringen der Klägerinnen Folge des eigenmächtigen Handelns eines der Geschäftsführer der Beklagten war, nicht ausgehandelt hatte. 30

Der Feststellungsantrag ist ebenfalls unbegründet. Soweit die Klägerinnen die Wahrscheinlichkeit eines künftigen Schadens darauf stützen, dass ihnen durch die Qualifizierung der unangemessenen Ausstattung ihrer Geschäftsführer mit Gehältern und Tantiemen als verdeckte Gewinnausschüttung Verlustvorträge entgangen sind, haben sie nicht nachvollziehbar dargelegt, dass dies im Falle einer offenen Ausschüttung der Gewinne vermieden worden wäre. Die Klägerinnen führen etwaige steuerliche Nachteile aus der verdeckten Gewinnausschüttung im Verhältnis zu der offenen Gewinnausschüttung nunmehr darauf zurück, dass die Steuerbelastung der verdeckten Gewinnausschüttung den an die Geschäftsführer gezahlten Beträgen hinzugerechnet wurde, während im Falle der offenen Gewinnausschüttung nur der nach der Errechnung der hierauf entfallenden Steuern verbleibende Nettobetrag an die Geschäftsführer ausgekehrt worden wäre. Da aber in jedem Fall sich das Jahresergebnis der Klägerinnen erhöht hätte, ist nicht plausibel dargetan, dass gleichwohl Verluste erwirtschaftet worden wären, die in die Folgejahre hätten vorgetragen werden können. Die von den Klägerinnen in der Berufungsinstanz vorgelegten Berechnungen sind insoweit nicht verwertbar, weil sie von einem mit Null angesetzten Anfangsvermögen zum 01.01.1992 ausgehen. Diese kalenderbezogene Betrachtungsweise ist mit dem Grundsatz des Gesamtvermögensvergleiches nicht zu vereinbaren. 31

Die prozessualen Nebenentscheidungen folgen aus §§ 97 Abs. 1, 708 Nr. 10, 711 ZPO. 32

Der Senat hat die Revision nicht nach § 543 Abs. 1 Nr. 1 ZPO zugelassen, weil die Rechtssache weder grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 523 Abs. 2 Nr. 1 ZPO hat noch die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Revisionsgerichts im Sinne des § 543 Abs. 2 Nr. 2 ZPO erfordert. 33