
Datum: 27.01.2009
Gericht: Oberlandesgericht Hamm
Spruchkörper: 25. Zivilsenat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 25 U 57/08
ECLI: ECLI:DE:OLGHAM:2009:0127.25U57.08.00

Vorinstanz: Landgericht Hagen, 2 O 103/06

Tenor:

Auf die Berufung der Klägerin wird das am 09.04.2008 verkündete Urteil des Landgerichts Hagen teilweise abgeändert und insgesamt wie folgt neu gefasst:

Das Versäumnisurteil des Landgerichts Hagen vom 27.09.2006 wird aufgehoben und die Beklagte wird verurteilt, an die Klägerin 21.032,88 € nebst Zinsen in Höhe von 5 Prozentpunkten über dem jeweiligen Ba-siszinssatz aus 5.130,10 € seit dem 16.12.2005, aus weiteren 574,25 € seit dem 04.11.2006 und aus weiteren 15.328,53 € seit dem 20.04.2007 zu zahlen.

Im Übrigen bleibt die Klage abgewiesen.

Die weitergehende Berufung der Klägerin wird zurückgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits in 1. Instanz tragen die Klägerin zu 30 % und die Beklagte zu 70 %, die Kosten des Berufungsverfahrens tragen die Klägerin zu 15 % und die Beklagte zu 85 %.

Das Urteil ist vorläufig vollstreckbar.

Den Parteien bleibt nachgelassen, die Zwangsvollstreckung der Ge-genseite durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110 % des für die Ge-genseite nach diesem Urteil vollstreckbaren Betrages abzuwenden, wenn nicht die vollstreckende Partei vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe von 110 % des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Revision wird für die Beklagte zugelassen.

Gründe

A.

Die Klägerin nimmt die Beklagte, eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatergesellschaft, aus abgetretenem Recht der G GmbH auf Rückzahlung von für die Prüfung der Jahresabschlüsse 2002 bis 2004 gezahlter Honorare in Anspruch. Die Zedentin hat mit Erklärungen vom 07. und 08.12.2005 die Abtretung ihrer gegenüber der Beklagten zustehenden Rückerstattungsansprüche im Zusammenhang mit der Erstellung von Jahresabschlüssen erklärt.

Vom Jahre 2000 an war zunächst die Rechtsvorgängerin der Beklagten und von 2003 bis Juni 2006 die Beklagte selbst für die G GmbH steuerberatend tätig. Neben der Erstellung der Steuererklärungen nahm die Beklagte dabei für die Jahre 2002 bis 2004 auch die Prüfung der Jahresabschlüsse der Gesellschaft im Rahmen der freiwilligen Prüfung vor und erteilte die entsprechenden Testate. Die Klägerin macht geltend, die Aufträge zur Prüfung der Jahresabschlüsse seien wegen Verstoßes gegen ein gesetzliches Verbot nichtig. Mit dem Vorwurf, die Beklagte habe nicht nur die Jahresabschlüsse geprüft, sondern diese unter Verstoß gegen § 319 HGB zuvor maßgeblich selbst erstellt und sich zudem an der Führung der Bücher der Zedentin beteiligt, macht die Klägerin daher mit vorliegender Klage Ansprüche auf Rückzahlung der für die Prüfung der Jahresabschlüsse der Jahre 2002 bis 2004 geleisteten Steuerberaterhonorare geltend.

Mit vorliegender Klage begehrt die Klägerin Rückzahlung von auf folgende Rechnungen der Beklagten geleisteter Zahlungen:

- Rechnung vom 15.03.2005 5.130,10 EUR

- Rechnung vom 12.09.2003 5.084,86 EUR

- Rechnung vom 21.01.2004 1.390,26 EUR

- Rechnung vom 14.06.2004 3.484,64 EUR

- Rechnung vom 13.08.2004 3.190,29 EUR

- Rechnung vom 17.09.2004 4.332,60 EUR

- Rechnung vom 16.02.2005 773,72 EUR

- Rechnung vom 15.04.2005 1.498,14 EUR	
- Rechnung vom 17.05.2005 <u>1.015,58 EUR</u>	14
25.900,19 EUR	15
Die Klägerin hat in dem dem Klageverfahren vorgeschalteten Mahnverfahren sowie der Klagebegründungsschrift vom 27.04.2006 zunächst lediglich Rückzahlung der auf die Rechnung vom 15.03.2005 geleisteten Zahlung in Höhe von 6.217,36 EUR begehrt. Der antragsgemäß erlassene Mahnbescheid wurde der Beklagten am 23.01.2006 zugestellt. Mit Schriftsatz vom 20.10.2006 hat die Klägerin den Klageantrag umgestellt und ihren Anspruch in gleich bleibender Höhe nunmehr nur noch in Höhe von 5.643,11 € auf die Rückzahlung der auf die Rechnung vom 15.03.2005 gezahlten Vergütung gerichtet. In Höhe eines Betrages von 356,70 € hat die Klägerin den Anspruch sodann auf die Rückzahlung der auf eine Rechnung vom 15.12.2004 und in Höhe von 217,55 € auf die Rückzahlung der auf die Rechnung vom 12.09.2003 gerichtet.	16
Mit Schriftsatz vom 13.03.2007, bei Gericht eingegangen am 16.03.2007 und der Klägerin zugestellt am 19.04.2007, hat die Klägerin die Klage erweitert und Rückzahlung der auf die oben genannten Rechnungen geleisteten Zahlungen in Höhe von 32.117,55 € begehrt. Soweit dabei die Rechnung vom 15.03.2005 irrtümlicherweise doppelt in Ansatz gebracht worden war, hat die Klägerin mit Schriftsatz vom 14.06.2007 und 21.02.2008 die Klageforderung in Höhe eines Betrages von 6.217,36 € zurückgenommen, so dass sie nunmehr im Hinblick auf die Zahlungen auf die Rechnung vom 15.03.2005 Rückzahlung eines Betrages in Höhe von nur noch 5.130,10 € begehrt.	17
Die Klägerin hat vorgetragen, die Beklagte habe in den Jahren 2002 bis 2004 an der Führung der Bücher und Aufstellung der zu prüfenden Jahresabschlüsse mitgewirkt. Sie hat behauptet, die Beklagte habe das Hauptbuch, die Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung und die Lohnbuchhaltung geführt, die komplette Anlagenbuchhaltung erstellt und in die Hauptbuchhaltung zusammengeführt und die Hauptbuchkonten eigenverantwortlich direkt gebucht. Auch die Lohnbuchhaltung bezüglich der Geschäftsführer sei von der Beklagten erstellt worden. Der Zeuge C, der bei der Zedentin mit der Buchhaltung beauftragt gewesen sei, habe lediglich die Finanzbuchhaltung gemacht und die Daten und Auswertungen am Jahresende der Beklagten übergeben. Diese habe sodann die komplette Anlagenbuchhaltung durchgeführt, die Eröffnungsbilanzwerte eingestellt und die Abschreibungen vorgenommen. Sie habe eigenverantwortlich Nutzungsdauer und Abschreibungen aktivierungspflichtiger Güter und Sachverhalte festgelegt, ohne dies mit der Geschäftsführung zuvor abzustimmen. Zudem habe sie den gesamten Anhang zum Jahresabschluss inhaltlich und formal erstellt.	18
Die Beklagte hat bestritten, an der Erstellung der Jahresabschlüsse und der Führung der Bücher maßgeblich beteiligt gewesen zu sein. Ihre Tätigkeit habe sich stets - da unternehmerische Entscheidungen von ihr in keinem Fall getroffen worden seien - auf eine zulässige Beratung im Rahmen der Prüfungshandlungen beschränkt.	19
Sie hat vorgetragen, sowohl die Führung der Bücher als auch die Aufstellung des Jahresabschlusses seien direkt im Hause der Zedentin durch deren Buchhalter C erledigt worden. Der Zeuge C habe die selbst eingespielten O-Daten an die Beklagte weitergeleitet. Damit seien der Beklagten von der Zedentin die Summen- und Saldenlisten übermittelt worden. Bei der Beklagten seien sodann lediglich einzelne Fehler in der Buchhaltung der Zedentin korrigiert und die übermittelten Daten in das DATEV-Programm eingespielt worden.	20

Im Rahmen dieses Programms seien die Jahresabschlüsse der Zedentin ausgedruckt und die Prüfungshandlungen zu den Jahresabschlüssen vorgenommen worden. Die Daten der Anlagenbuchhaltung seien der Beklagten von dem Geschäftsführer Q der Zedentin übermittelt und sodann von der Beklagten lediglich in der EDV erfasst worden. Eine Zuordnung der Anlagen oder Festlegung der Abschreibungszeiten sei von der Beklagten nicht erfolgt und habe auch mangels Know-How nicht erfolgen können. Vielmehr sei die Anlagenbuchhaltung von dem Geschäftsführer der Zedentin, dem Zeugen Q, vorgegeben worden. Auch Rückstellungen seien durch sie, die Beklagte, nicht eigenmächtig gebildet worden. Schließlich habe sie auch den Anhang zum Jahresabschluss nicht eigenverantwortlich erstellt. Sie habe dem Zeugen Q vielmehr lediglich Standardvorlagen im Entwurf zur Verfügung gestellt, die dieser weiter ausgefüllt habe.

Die Beklagte hat zudem die Auffassung vertreten, auf die von ihr vorgenommene freiwillige Prüfung finde § 319 HGB keine Anwendung. Zudem hat sie gemeint, die Geltendmachung des Bereicherungsanspruches sei treuwidrig, da die Zedentin eine Leistung, die Prüfung des Abschlusses sowie das entsprechende Testat, erhalten habe und nutze. Honorar für angebliche Erstellungsarbeiten habe sie, was unstreitig ist, nicht verlangt und nicht erhalten. 21

Schließlich hat die Beklagte die Einrede der Verjährung erhoben. 22

Die Beklagte hat hilfsweise die Aufrechnung in Höhe von 4.822,95 € für unstreitig in den Monaten Mai und Juni 2005 erbrachte und mit Rechnungen vom 10.06.2005 und 15.07.2006 abgerechnete steuerberaterliche Leistungen erklärt. Bei der Abrechnung dieser Leistungen hat die Beklagte Zeitgebühren entsprechend einer von ihr gestellten "Gebührenregelung" zugrunde gelegt und hierzu behauptet, zwischen ihr und der Zedentin sei eine entsprechende Vergütungsvereinbarung getroffen worden. 23

Wegen des weiteren Inhalts der Rechnungen wird auf Bl. 32 und 33 d. GA. Bezug genommen. 24

Gegenüber dieser zur Aufrechnung gestellten Forderungen hat die Klägerin ihrerseits hilfsweise die Aufrechnung mit einem Rückforderungsanspruch aus der Zahlung auf eine Rechnung vom 14.11.2003 für die Prüfung des Jahresabschlusses 2002 im Umfang von 4.157,72 Euro erklärt. 25

Das Landgericht hat die Klage nach Beweisaufnahme abgewiesen. Es hat im Wesentlichen ausgeführt, die wirtschaftliche und steuerliche Beratung eines Auftraggebers sei mit der Abschlussprüfung durch denselben Wirtschaftsprüfer grundsätzlich vereinbar. Eine im Einzelfall unzulässige Mitwirkung sei im Streitfall nicht feststellbar. Diese komme in der Regel erst dann in Betracht, wenn der Berater über die Darstellung von Alternativen im Sinne einer Entscheidungshilfe hinausgehe, insbesondere dann, wenn er selbst – anstelle des Unternehmers – ganz oder teilweise die unternehmerischen Entscheidungen treffe. Die beweisbelastete Klägerin habe den Beweis dafür, dass die Beklagte unternehmerische Entscheidungen bei der Zedentin getroffen habe, jedoch nicht erbringen können. 26

Zudem sei die Geltendmachung des Bereicherungsanspruches treuwidrig, da die Klägerin mit der Abschlussprüfung selbst etwas erlangt habe, was sie nunmehr nicht mehr herausgeben könne. 27

Wegen der weiteren erstinstanzlichen Feststellungen und der Begründung im Einzelnen wird auf den Tatbestand und die Entscheidungsgründe des angefochtenen Urteils Bezug genommen. 28

Gegen das Urteil richtet sich die Berufung der Klägerin. Die Klägerin greift die Klageabweisung durch das Landgericht unter Ergänzung und Vertiefung ihres erstinstanzlichen Vorbringens an.	29
Die Klägerin beantragt sinngemäß,	30
das Urteil des Landgerichts Hagen vom 09.04.2008 abzuändern und unter Aufhebung des Versäumnisurteils des Landgerichts Hagen vom 27.09.2006 die Beklagte zu verurteilen, an sie 25.900,19 € nebst Zinsen in Höhe von 5 Prozentpunkten über dem jeweiligen Basiszinssatz aus 6.217,36 € seit dem 16.12.2005 und im Übrigen seit Rechtshängigkeit zu zahlen.	31
Die Beklagte beantragt,	32
die Berufung zurückzuweisen.	33
Die Beklagte verteidigt das erstinstanzliche Urteil. Sie weist nochmals auf ihre Rechtsauffassung hin, wonach § 319 HGB auf die nur freiwillig durchgeführte Prüfung keine Anwendung finde.	34
Wegen des weiteren zweitinstanzlichen Parteivorbringens wird auf die zwischen den Parteien gewechselten Schriftsätze Bezug genommen.	35
B.	36
Die zulässige Berufung der Klägerin hat überwiegend Erfolg.	37
Die Klägerin hat gegen die Beklagte einen Anspruch auf Rückzahlung geleisteter Vergütung für die Prüfung der Jahresabschlüsse 2002 bis 2004 in Höhe von insgesamt 21.032,88 € aus abgetretenem Recht aus den §§ 812 Abs. 1 Satz 1, 1. Alt., 398 Satz 2 BGB (I.).	38
Der darüber hinausgehende Rückerstattungsanspruch betreffend die Vergütung für die Prüfung des Jahresabschlusses 2002 ist in Höhe eines Betrages von 4.866,98 € verjährt (II.).	39
Die von der Beklagten erklärte Hilfsaufrechnung mit einer Vergütungsforderung für steuerberatende Tätigkeiten in den Monaten Mai und Juni 2005 greift nicht durch. Die Beklagte hat gegen die Zedentin keinen Anspruch auf Vergütung aus den Rechnungen vom 10.06.2005 und 15.07.2006 aus den §§ 611, 675 BGB (III.).	40
I.	41
Die Klägerin hat gegen die Beklagte einen Anspruch auf Rückzahlung geleisteter Steuerberatervergütung für die Prüfung der Jahresabschlüsse 2002 bis 2004 in Höhe von insgesamt 21.032,88 € aus abgetretenem Recht aus den §§ 812 Abs. 1 Satz 1, 1. Alt., 398 Satz 2 BGB. Soweit die Zedentin für die Prüfung der Jahresabschlüsse 2002 bis 2004 entsprechend der jeweils erteilten Rechnungen Vergütung erhalten hat, erfolgten die Zahlungen ohne Rechtsgrund. Die den Honorarforderungen zugrunde liegenden Prüfungsaufträge sind nach § 134 BGB i. V. m. § 319 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5, Abs. 3 Nr. 2 HGB in der gemäß § 58 Abs. 4 Satz 2 EGHGB bis zum 09.12.2004 geltenden Fassung nichtig. Der Beklagten standen daher weder aufgrund vertraglicher Grundlage, noch unter dem Gesichtspunkt der Geschäftsführung ohne Auftrag oder der ungerechtfertigten Bereicherung Ansprüche auf die an sie ausgezahlte Vergütung zu.	42

1.

Die Beklagte war gemäß § 319 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5, Abs. 3 Nr. 2 HGB als Prüfer von der Prüfung der Jahresabschlüsse der G GmbH für die Jahre 2002 bis 2004 ausgeschlossen. 44

a) 45

Die die Abschlussprüferfähigkeit und die Ausschlussgründe der Prüfer regelnde Vorschrift des § 319 HGB findet nach Auffassung des Senates Anwendung auch auf freiwillige Abschlussprüfungen, jedenfalls wenn – wie im Streitfall – ein Bestätigungsvermerk nach § 322 HGB erteilt wird. 46

Zwar bezieht sich die Vorschrift des § 319 HGB ihrem gesetzlichen Kontext nach auf die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfung nach § 316 HGB. 47

Jedoch muss nach Sinn und Zweck des Bestätigungsvermerks nach § 322 HGB die Prüfung auch bei fehlender Prüfungspflichtigkeit nach Art und Umfang einer Pflichtprüfung durchgeführt werden (vgl. auch Wiedmann in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, 2. Auflage, § 316, Rdn. 20; Hopt/Merkt in Baumbach/Hopt, HGB, § 318, Rdn. 4). Denn der Bestätigungsvermerk enthält das auf der Grundlage einer pflichtgemäßen und nach geltenden Berufsgrundsätzen durchgeführten Prüfung gebildete Gesamturteil des Abschlussprüfers. Er richtet sich nicht nur an den Auftraggeber, sondern vor allem auch an Kapitaleigner, Gesellschafter, Gläubiger, insbesondere Kreditinstitute, andere Marktpartner, Arbeitnehmer und die interessierte Öffentlichkeit (vgl. auch Wiedmann aaO, Rdn. 5). Diese Außenwirkung kommt auch dem aufgrund einer freiwilligen Prüfung erteiltem Bestätigungsvermerk zu; sie ist in Fällen, in denen die Prüfung nicht vorgeschrieben ist, häufig sogar der Zweck der Prüfung und von dem Unternehmen gerade beabsichtigt. Daher muss die Prüfung auch in diesen Fällen in jeder Hinsicht den Vorschriften über die Ordnungsmäßigkeit der gesetzlichen Abschlussprüfung aus den §§ 316 ff HGB entsprechen. Hierzu gehören auch die Vorschriften über die Auswahl der Abschlussprüfer und die in § 319 HGB aufgeführten Ausschlussgründe, die nach Auffassung des Senates auch bei der freiwilligen Prüfung nicht nur eine berufsrechtliche Verhaltensregel, sondern ein gesetzliches Verbot begründen. 48

b) 49

Nach § 319 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5, Abs. 3 Nr. 2 HGB durfte die Beklagte nicht Abschlussprüferin für die Jahresabschlüsse 2002 bis 2004 sein, weil sie in dieser Zeit bei der Führung der Bücher und der Aufstellung des jeweils zu prüfenden Jahresabschlusses der Gesellschaft über die Prüfungstätigkeit hinaus mitgewirkt hatte. 50

aa) 51

Zutreffend ist das Landgericht zwar davon ausgegangen, dass die Beratung eines Auftraggebers in wirtschaftlichen und steuerlichen Angelegenheiten mit einer Abschlussprüfung durch denselben Wirtschaftsprüfer grundsätzlich vereinbar ist. Danach erfasst § 319 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 HGB nicht die allgemeine Beratungstätigkeit des Steuerberaters und Wirtschaftsprüfers und betrifft insbesondere nicht solche Hinweise und Vorschläge des Abschlussprüfers, die nur Ausfluss seiner Prüfungstätigkeit sind (BGHZ 118, 142-150). Soweit danach vielmehr Art und Umfang der Beratung über deren Zulässigkeit entscheiden (BGHZ 135, 260 – 269), hat das Landgericht jedoch die Grenzen zur unzulässigen Mitwirkung zu weit gezogen. 52

bb)	53
Auf der Grundlage der sog. Allweiler-Entscheidung (BGHZ 135, 260 – 269) hat das Landgericht die Abgrenzung zwischen erlaubter Beratung und untersagter Mitwirkung nach der Funktion der Beratung sowie der Wahrung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfung ausgerichtet. Soweit das Landgericht dabei nach Würdigung der in erster Instanz erhobenen Beweise zu dem Ergebnis gelangt ist, dass nicht feststellbar sei, dass die Beklagte unternehmerische Entscheidungen im Rahmen der Erstellung der Jahresabschlüsse getroffen und ihr in diesem Sinne eine funktionelle Entscheidungskompetenz zugekommen sei, sind Rechtsfehler bei der Erhebung und Würdigung der Beweise nicht erkennbar. Zutreffend und für den Senat bindend hat das Landgericht danach festgestellt, dass bei Aufstellung der in Rede stehenden Jahresabschlüsse die Entscheidungskompetenz in allen unternehmerischen Einzelfragen stets bei der Geschäftsführung der Zedentin verblieben ist und die Beklagte Abschreibungen, Rücklagen sowie Fragen im Hinblick auf den Anhang zum Jahresabschluss in keinem erheblichen Fall eigenmächtig und jeweils nur in Absprache mit der Zedentin in den Jahresabschluss eingestellt hat.	54
cc)	55
Ein Verstoß gegen das Selbstprüfungsverbot ist aber entgegen der Auffassung des Landgerichts nicht nur dann anzunehmen, wenn die Beratung des Abschlussprüfers über eine Entscheidungshilfe hinausgeht und er selbst anstelle seines Mandanten ganz oder teilweise eine unternehmerische Entscheidung trifft. Vielmehr liegt unabhängig von dem Kriterium der funktionellen Entscheidungszuständigkeit ein Verstoß gegen das Selbstprüfungsverbot auch dann vor, wenn der Prüfer eine umfassend angelegte Unterstützungsleistung erbringt, mag dabei dem Unternehmen auch die Letztverantwortung verbleiben. Dabei wird die Grenze zur unzulässigen Mitwirkung dort überschritten, wo kein als Jahresabschluss zu bezeichnendes Rechenwerk vorgelegt wird, damit nicht nur in Einzelfragen, sondern grundlegende und umfängliche Kategorien von Jahresabschlussfragen vom Unternehmen offen gelassen werden und die Geschäftsführung des Unternehmens ihrer Pflicht zur Vorlage eines kompletten Jahresabschlusses nicht mehr gerecht wird (Dr. Heni, DStR 1997, 1210 ff). Da ein Abschlussprüfer eine bereits vorliegende Bilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung zu überprüfen und zu erläutern hat, ist bei zulässigen Anregungen stets vorauszusetzen, dass durch die Gesellschaft oder einen anderweitigen Berater ein Abschluss erstellt ist, der nach Ansicht seines Verfassers das Ergebnis des Geschäftsjahres umfassend wiedergibt. Führt dagegen der Prüfer einen lückenhaften, unvollständigen oder unbrauchbaren Entwurf erst durch seine Beratungsleistungen einem testierbaren Abschluss zu, verliert das Geschehen den Charakter der Prüfung und der Prüfer berät unzulässig (Brandenburgisches OLG, GmbHR 2001, 865-870).	56
So lag der Fall auch hier. Die der Beklagten von der Zedentin überlassenen Unterlagen entsprachen nicht den für einen prüffähigen Jahresabschluss zu fordernden Anforderungen. Vielmehr erfolgte die Erstellung des kompletten Jahresabschlusses in einer prüffähigen Form erst nach einer weiteren Bearbeitung bei der Beklagten.	57
Gemäß den §§ 242 Abs. 3, 264 Abs. 1 HGB besteht der sog. erweiterte Jahresabschluss aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sowie einem Anhang nach § 284 HGB. Gemäß § 243 HGB muss der Jahresabschluss klar und übersichtlich aufgestellt und so beschaffen sein, dass er einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Inhalt und Form von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung haben sich dabei an die Vorschriften der §§ 265 ff HGB und §§ 275 ff HGB zu halten.	58

Ein diesen Voraussetzungen genügendes Werk hat die Zedentin der Beklagten nicht zur Prüfung überlassen. Vielmehr sind der Beklagten von der Zedentin zunächst lediglich die Summen- und Saldenlisten aus der durch den Zeugen C geführten Finanzbuchhaltung übergeben worden. Diese sind sodann von der Beklagten, wie auch die in 1. Instanz als Zeugin vernommene Mitarbeiterin der Beklagten Keseberg geschildert hat, als Grundlage für die Prüfung angenommen worden. Zudem gaben die Geschäftsführer der Zedentin der Beklagten die erforderlichen Angaben zur Festlegung der Abschreibungen, Rücklagen und der Erstellung des Anhangs des Jahresabschlusses vor, nachdem die Beklagte ihrerseits eine entsprechende Beratung erbracht und dabei Entscheidungsalternativen und Vorschläge unterbreitet hatte. Damit verblieben zwar unternehmerische Entscheidungen bei dem zu prüfenden Unternehmen; gleichwohl vermag das von dem Unternehmen selbst zusammengestellte "Material" die Anforderungen an die Aufstellung einer "fertigen" Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, also eines testierfähigen Abschlusses, nicht zu erfüllen. Denn unabdingbar erforderlich ist, dass alle bei der Aufstellung des Jahresabschlusses anfallenden Aufgaben von dem Unternehmen selbst mit einem konkreten Ergebnis gelöst worden sind und dieses Ergebnis, sei es richtig oder falsch, der Prüfung übergeben wird. An der Vorlage eines solchen abschließenden Arbeitsergebnisses fehlte es bei der dargestellten Verfahrensweise jedoch. Vielmehr hat erst im Anschluss an die Übergabe und Vorgabe der Daten die Beklagte daraus unter eigener Bearbeitung einen prüffähigen Abschluss erstellt. Die Beklagte hat selbst zugestanden, auf der Grundlage dieser Daten unter Zusammenführung und Bearbeitung anhand des bei der Beklagten vorhandenen Datevprogramms sodann den Jahresabschluss "ausgedruckt" zu haben. Auf der Grundlage dieses unstreitigen Sachverhalts ergibt sich damit bereits, dass die Erstellung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, also des als Jahresabschluss zu bezeichnenden Rechenwerks nebst dem Anhang zum Jahresabschluss, erst im Hause der Beklagten erfolgte. Darin ist nicht, wie die Beklagte meint, lediglich die Herstellung des körperlichen Ausdrucks des Jahresabschlusses in Papierform zu sehen; vielmehr wurde erst durch die Eingabe der Abschlussbuchungen – wenn auch unter Vorgabe durch die Geschäftsführung der Zedentin - und der anschließenden Bearbeitung anhand des Datevprogramms erstmals ein als prüffähiger Jahresabschluss zu bezeichnendes Werk erstellt. Dass dabei die eingestellten Daten zuvor mit der Zedentin im Einzelnen abgestimmt und ergänzende Absprachen und Auskünfte eingeholt wurden, steht der Erstellungstätigkeit nicht entgegen, gehört vielmehr typischerweise zum Stadium der Erstellung des Jahresabschlusses. Wer in dieser Weise mit der Zusammenführung aller Daten zum Zwecke der Herstellung eines als Jahresabschluss zu bezeichnenden Werkes betraut ist, hat alle Vorgaben kritisch auf Vollständigkeit und Richtigkeit zu überprüfen und hat dafür zu sorgen, dass in allen Angelegenheiten, in denen ein Bewertungs- oder sonstiger Ermessensspielraum besteht, die entsprechenden Entscheidungen getroffen werden. Eine solche Tätigkeit kann nicht als Prüfung eines fertigen Werkes angesehen, sondern muss als typische Mitwirkung bei der Aufstellung bewerten werden.

Ist damit der komplette Jahresabschluss erst durch die Bearbeitung im Hause der Beklagten erstellt worden, so führt nicht allein der Umstand, dass dieser Jahresabschluss sodann von der Zedentin genehmigt und dieser danach sicherlich die Letzt -entscheidungskompetenz verblieben sein mag, dazu, dass die umfassenden Tätigkeiten der Beklagten noch als zulässige Beratung innerhalb des Prüfungsauftrages zu werten wäre. Denn eine Genehmigung durch den Kaufmann ist bei jeder Aufstellung des Jahresabschlusses durch eine dritte Person erforderlich und kann daher nicht dazu führen, dass die zuvor erbrachte umfassende Tätigkeit als bloße Beratung und nicht als Mitwirkung zu bewerten wäre.

Darüber hinaus hat die Beklagte nicht nur bei der Aufstellung des Abschlusses mitgewirkt, sondern auch bei der Führung der Bücher der Zedentin. Zwar steht nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme in 1. Instanz fest, dass die gesamte Finanzbuchhaltung von der Zedentin selbst erbracht worden ist und auch die Lohnbuchhaltung nur in einem zu vernachlässigenden Umfang betreffend der Gehälter der Geschäftsführer bei der Beklagten erfolgte. Jedoch wurde jedenfalls die gesamte Anlagenbuchhaltung bei der Beklagten anhand des dort vorhandenen Buchhaltungsprogramm geführt. Die Auffassung der Beklagten, ihre Tätigkeit stelle sich nicht als Anlagenbuchhaltung dar, da nur unter Zuverfügungstellen des Programms von der Zedentin vorgegebene Daten eingepflegt worden seien, teilt der Senat nicht. Auch hier gilt, dass nicht nur vorgegebene Daten mit Hilfe eines Schreibprogramms festgehalten, sondern vielmehr mit einem entsprechenden Datenverarbeitungsprogramm die zur Erstellung der Anlagenbuchhaltung erforderlichen Buchungen und damit die Führung der Bücher erfolgt ist.

2. 62

Da die Beklagte mithin entgegen § 319 Abs. 2 Nr. 5, Abs. 3 Nr. 2 HGB bei der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses und der Führung der Bücher maßgeblich mitgewirkt hat, sind die ihr erteilten Aufträge zur Prüfung der Jahresabschlüsse für die Jahre 2002 bis 2004 gemäß § 134 BGB nichtig, unabhängig davon, ob auch das unter Verstoß gegen die Norm erstellte Testat wirksam ist. 63

Mangels eines wirksamen Auftrages standen der Beklagten daher Vergütungsansprüche für die von ihr erbrachten Prüfungsleistungen aus den §§ 611, 675 BGB nicht zu. Zudem scheitern Ansprüche aus den §§ 677, 683, 670 BGB jedenfalls daran, dass die Klägerin eine nach § 319 Abs. 2 Nr. 5, Abs. 3 Nr. 2 HGB verbotene Leistung erbracht hat, die sie nicht den Umständen nach für erforderlich halten durfte (BGHZ 118, 142 – 150). 64

Schließlich scheitern Ansprüche der Beklagten aus ungerechtfertigter Bereicherung der Zedentin an § 817 Satz 2 BGB. Denn zwar hat die Zedentin mit dem trotz Verstoß gegen § 319 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 HGB wirksamen Testat eine Leistung erlangt; der Wertersatzanspruch ist jedoch ausgeschlossen, weil die Beklagte als Leistende gegen ein gesetzliches Verbot verstoßen hat, § 817 Satz 2 BGB (BGHZ 118, 142 – 150). 65

3. 66

Die Beklagte hatte damit gegen die Zedentin keinen Anspruch auf Zahlung der in den in Rede stehenden Rechnungen für ihre Prüfungstätigkeit abgerechneten Beträge. Die gleichwohl geleisteten Zahlungen begründen einen Anspruch auf Rückzahlung nach den Regeln des Bereicherungsrechts. 67

Die Rückforderung des gezahlten Honorars ist nicht ihrerseits wieder durch § 817 Satz 2 BGB ausgeschlossen, da sich das gesetzliche Verbot aus § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB an den Steuerbrater und Wirtschaftsprüfer richtet, nicht aber auch an das beauftragende Unternehmen. 68

Auch ist der Klägerin die Rückforderung des ohne Rechtsgrund gezahlten Honorars nicht nach den Grundsätzen von Treu und Glauben im Rechtsverkehr gemäß § 242 BGB verwehrt. Zwar mag die mit der Prüfertätigkeit unvereinbare Mitwirkung der Beklagten bei der Aufstellung des Jahresabschlusses auf den Wunsch der G GmbH zurückgegangen sein, die sich durch diese Verfahrensweise nicht unerhebliche eigene Ressourcen im Rechnungswesen erspart und einen trotz Verstoßes gegen die Vorschrift des § 319 Abs. 2 69

Nr. 5 HGB wirksam festgestellten Jahresabschluss erhalten hat. Hierauf kann sich die Beklagte aber nicht berufen, da ihr zuvörderst die Beachtung des die eigene Abschlussprüfereignung regelnden Rechts oblag.

Dass dem gegen § 319 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 HGB verstoßenden Abschlussprüfer ein Honoraranspruch nicht zusteht, obgleich das unzulässige Vorgehen einvernehmlich erfolgte, entspricht der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes (BGHZ 118, 142-150). Auch wenn der Auftraggeber durch die verbotene Tätigkeit einen wirksamen Jahresabschluss mit Testat erhalten hat, hat der Bundesgerichtshof die einschränkende Anwendung des § 242 BGB auf die den Bereicherungsanspruch des Steuerberaters ausschließende Vorschrift des § 817 Satz 2 BGB ausdrücklich verneint.

70

4.

71

Die Klägerin hat danach aus abgetretenem Recht Anspruch auf Rückzahlung für Prüfungstätigkeit geleisteter Zahlungen in Höhe von insgesamt 21.032,88 €.

72

Hinsichtlich der auf die Rechnung vom 15.03.2005 geleisteten Zahlungen hat die Klägerin nach Umstellung ihres Klagevorbringens in dem Schriftsatz vom 20.10.2006 und späterer teilweiser Klagerücknahmen nicht mehr den gesamten Rechnungsbetrag, sondern nur einen Betrag in Höhe von 5.130,10 € geltend gemacht, der voll zuzusprechen war. Darüber hinaus sind Zahlungen auf die Rechnungen vom 21.01.2004, 14.06.2004, 13.08.2004, 17.09.2004, 16.02.2005, 15.04.2005 sowie 17.05.2005 in vollem Umfang des jeweiligen Rechnungsbetrages zurückzuerstatten.

73

Soweit die Beklagte einwendet, in den Rechnungen seien – teilweise - auch andere als im Rahmen der Prüfung der Jahresabschlüsse erbrachte steuer- und rechtsberatende Leistungen abgerechnet worden, die dem Bereicherungsansprüchen danach nicht unterfielen, konnte dies keine Berücksichtigung finden. Zwar weist der Rechnungstext der Rechnung vom 21.01.2004 und 13.08.2004 neben Arbeiten zur "Vorbereitung des Jahresabschlusses" auch "Dienstleistungen und Auslagen für den Monat Dezember 2003 in Verbindung mit der Kapitalertragssteueranmeldung 12/2003" (Rechnung vom 21.01.2004) und "Dienstleistungen und Auslagen für den Monat Juli 2004 in Verbindung mit ... dem Anteilserwerb eigener Anteile" (Rechnung vom 13.08.2004) aus. Den fraglichen Rechnungen kann indes nicht entnommen werden, wie sich die Abrechnung der verschiedenen Leistungen im Einzelnen verteilt, in welcher Höhe also Leistungen als Prüfungstätigkeit und in welcher Höhe Dienstleistungen anderer Art erbracht worden sind. Diese fehlende Zuordnungsmöglichkeit geht zu Lasten der Beklagten, die für die mangelnde Deutlichkeit ihrer Rechnungen einzustehen hat.

74

Nicht gehört werden kann die Beklagte in diesem Zusammenhang auch mit dem Einwand, bei den in den Rechnungen vom 14.06.2004 und 16.02.2005 abgerechneten Leistungen ihrer Sozietätsmitglieder, der Rechtsanwälte K und Y1, habe es sich um die rechtliche Beratung der Zedentin und nicht um Prüfertätigkeit gehandelt, so dass jedenfalls insoweit die Rückerstattung der Vergütung wegen Nichtigkeit des Auftrages ausscheide. Dem ist entgegenzuhalten, dass die in Rede stehenden Rechnungen die abgerechneten Tätigkeiten ausweislich der dortigen Leistungsbezeichnung ohne Differenzierung als "Leistungen und Auslagen in Verbindung mit der Prüfung des Jahresabschlusses" ausweisen. Hieran muss sich die Beklagte festhalten lassen. Die auf diese Rechnungen geleisteten Zahlungen erfolgten – dem Verwendungszweck der Rechnungen entsprechend – in vollem Umfang als Vergütung für eine Prüfungstätigkeit.

75

76

5.

Im zuerkannten Umfang sind die Bereicherungsansprüche nicht verjährt.	77
Bereicherungsansprüche unterliegen seit dem 1. Januar 2002 der dreijährigen Regelverjährung des § 195 BGB (BGHZ 171,1, 6). Die Verjährung beginnt gemäß § 199 Abs. 1 BGB mit dem Schluss des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist und der Gläubiger von den den Anspruch begründenden Umständen und der Person des Schuldners Kenntnis erlangt oder ohne grobe Fahrlässigkeit erlangen müsste. Danach begann der Lauf der Verjährungsfrist jeweils mit dem Schluss des Jahres, in welchem die zurückgeforderten Vergütungen gezahlt worden sind.	78
Der dreijährige Verjährungslauf des Rückerstattungsanspruchs für die auf die Rechnung vom 15.03.2005 geleistete Zahlung begann mithin am 31.12.2005 und wurde durch Zustellung des Mahnbescheides am 23.01.2006 gemäß § 204 Abs. 1 Nr. 3 BGB vor Ablauf der Frist gehemmt.	79
Gleiches gilt für die auf die übrigen Rechnungen aus den Jahren 2004 und 2005 geleisteten Honorare. Der Verjährungslauf für die darauf begründeten Rückerstattungsansprüche wurde spätestens durch Eingang der Klageerweiterungsschrift vom 13.03.2007 am 16.03.2007 gemäß den § 204 Abs. 1 Nr. 1 BGB, 167 ZPO vor Ablauf der Verjährungsfrist am 31.12.2007 (für die in 2004 erbrachten Zahlungen) und am 31.12.2008 (für die in 2005 erbrachten Zahlungen) rechtzeitig gehemmt.	80
Keine Verjährung ist schließlich hinsichtlich des Rückerstattungsanspruchs für das auf die Rechnung vom 12.09.2003 erbrachte Honorar in Höhe von 217,55 € eingetreten. Denn in Höhe dieses Teilbetrages ist Hemmung des Verjährungslaufes durch Eingang der Klageänderung im Schriftsatz vom 20.10.2006, bei Gericht eingegangen am 23.10.2006, eingetreten, §§ 204 Abs. 1 Nr. 1 BGB, 167 ZPO.	81
II.	82
Der darüber hinausgehende Rückerstattungsanspruch betreffend die Vergütung für die Prüfung des Jahresabschlusses 2002 aus der Rechnung vom 12.09.2003 ist in Höhe eines Betrages von 4.866,98 € allerdings verjährt. In dieser Höhe war die Klage abzuweisen. Denn Rechtshängigkeit des über einen Teilbetrag von 217,55 € hinausgehenden Anspruchs auf Rückerstattung des auf diese Rechnung gezahlten Honorars trat erst mit Zustellung der Klageerweiterung im Schriftsatz der Klägerin vom 13.03.2007 ein. Im Zeitpunkt des Eingangs der Klageerweiterung am 16.03.2007 war die Verjährung des Bereicherungsanspruchs in dieser Höhe, deren Lauf mit dem 31.12.2003 begann und damit am 01.01.2007 endete, bereits eingetreten.	83
III.	84
Die von der Beklagten erklärte Hilfsaufrechnung mit Vergütungsforderung für steuerberatende Tätigkeiten in den Monaten Mai und Juni 2005 greift nicht durch. Die Beklagte kann von der Zedentin aufgrund der Rechnungen vom 10.06.2005 und 15.07.2006 kein Honorar beanspruchen.	85
Der Vergütungsanspruch scheitert in mehrfacher Hinsicht.	86
1.	87
	88

Eine Berechtigung zum Ansatz von Zeitgebühren ist nicht ersichtlich.

a) 89

Nach der StBGebV besteht ein gesetzlicher Anspruch auf Vergütung von Zeitgebühren nur in den § 13 StBGebV genannten Fällen. Gemäß § 13 Nr. 1 StBGebV ist die Zeitgebühr beschränkt auf bestimmte, in der Verordnung ausdrücklich genannte Fälle. Es ist nicht ersichtlich, dass es sich bei den in den in Rede stehenden Rechnungen nicht näher bezeichneten Leistungen um Tätigkeiten handelt, für die die Gebührenordnung eine Zeitgebühr vorsieht. Jedenfalls für die Erstellung von Steuererklärungen sieht das Gesetz eine Zeitgebühr nicht vor. 90

Darüber hinaus kommt eine Zeitgebühr gemäß § 13 Nr. 2 StBGebV als Hilfsgebühr in Betracht, wenn keine genügenden Anhaltspunkte für eine Schätzung des Gegenstandswertes vorliegen. Auch hierfür ist nichts ersichtlich. 91

b). 92

Eine wirksame Vereinbarung der berechneten Zeitgebühren hat die Beklagte nicht schlüssig dargetan. Da die Klägerin die behauptete Vereinbarung in Abrede gestellt hat, war die Beklagte gehalten, eine mit der Zedentin getroffene Abrede substantiiert darzutun. Die ist nicht geschehen. Bei der in 1. Instanz vorgelegten "Gebührenregelung" handelt es sich lediglich um eine einseitig seitens der Beklagten aufgestellten Gebührentabelle, die eine zwischen der Beklagten und der Zedentin getroffene Vereinbarung nicht zu belegen vermag. Die Vorlage dieses von der Beklagten erstellten Schriftstücks ersetzt die substantiierte Darlegung einer mit der Zedentin getroffenen Vereinbarung nicht. 93

c) 94

Im Übrigen ist die Zeitgebühr nur als höher zu vereinbarende Vergütung nach § 4 StBGebV zulässig. Sie darf also gerade nicht zu einer Gebührenunterschreitung führen (Eckert, Steuerberatergebührenverordnung, 3. Auflage, § 13, Ziffer 1). In diesem Fall erfordert die Vereinbarung dann allerdings gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 StBGebV eine schriftliche Erklärung des Auftraggebers. Die Abgabe einer solchen, den Anforderungen der Gebührenverordnung genügenden Erklärung durch die Zedentin hat die Beklagte aber schon nicht behauptet. 95

2. 96

Darüber hinaus genügen die Rechnungen den Anforderungen des § 9 StBGebV an die Ordnungsgemäßheit einer Steuerberatergebührenrechnung nicht, als es an der Bezeichnung der berechneten Leistungen sowie der Angabe der entsprechenden Gebührentatbestände fehlt. Aufgrund der vorgelegten Rechnung sind die Vergütungsforderungen daher nicht einforderbar. 97

IV. 98

Der Zinsanspruch folgt aus den § 288 Abs. 1, 291 BGB. 99

C. 100

Die prozessualen Nebenentscheidungen beruhen auf den §§ 92 Abs. 1, 97 Abs. 1, 269 Abs. 3 Satz 2, 708 Nr. 10, 711, 713 ZPO. 101

102

Die Revision ist jedenfalls im Hinblick auf die Anwendbarkeit des § 319 HGB gem. § 543 Abs. 2 Nr. 1 ZPO zuzulassen.

