
Datum: 29.12.2016
Gericht: Oberlandesgericht Köln
Spruchkörper: 16. Zivilsenat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 16 U 88/15
ECLI: ECLI:DE:OLGK:2016:1229.16U88.15.00

Vorinstanz: Landgericht Köln, 2 O 23/13

Tenor:

Auf die Berufung der Klägerin und unter Zurückweisung ihrer weitergehenden Berufung wird das am 07.05.2015 verkündete Urteil der 2. Zivilkammer des Landgerichts Köln – 2 O 23/13 – teilweise abgeändert und unter Aufhebung des am 18.02.2013 ergangenen Versäumnisurteils wie folgt neu gefasst:

Die Beklagte wird verurteilt, an die Klägerin 416.085,24 € nebst Zinsen in Höhe von 5 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz aus einem Betrag iHv 392.074 € seit dem 04.09.2014 und aus einem Betrag iHv 24.011,24 € seit dem 05.01.2015 zu zahlen.

Es wird festgestellt, dass die Beklagte verpflichtet ist, der Klägerin alle über den Betrag von 416.085,24 € hinausgehenden Schäden zu ersetzen, die darauf beruhen, dass die Beklagte die Klägerin nicht hinreichend über die Voraussetzungen des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs des § 9 Abs. 2a GewStG informiert hat.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Widerklage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits in beiden Instanzen werden der Beklagten auferlegt. Diese hat auch die Kosten der Streithelfer zu tragen.

Das Urteil ist vorläufig vollstreckbar. Die Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110% des aufgrund des Urteils vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht zuvor die Klägerin Sicherheit in Höhe von 110% des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Der Gegenstandswert für das Berufungsverfahren wird auf 653.469,53 € festgesetzt.

Die Revision wird zugelassen.

Gründe:

A.

Die Klägerin macht gegen die Beklagte Schadensersatzansprüche wegen steuerlicher Fehlberatung im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme des gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs geltend, die Beklagte im Wege der Widerklage Honoraransprüche.

Der Geschäftsführer der Klägerin, Herr D, war ursprünglich alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der D Unternehmensberatungs-GmbH (im Folgenden: D GmbH). Die der Publizitätspflicht unterliegende D GmbH wies ein hohes Eigenkapital aus, was bei Verhandlungen mit Geschäftspartnern Wettbewerbsnachteile hatte. Im Jahr 2009 konsultierte Herr D den Zeugen und Streithelfer zu 2) Herr I (im Folgenden: Zeuge I) - der bei der Herrn D steuerlich betreuenden Streithelferin zu 1) der für diesen zuständige Steuerberater war -, mit der Frage, wie eine mit der Veröffentlichung des Jahresabschlusses im Bundesanzeiger verbundene Offenlegung des Eigenkapitals vermieden werden könne, ohne dass zugleich durch eine Gewinnausschüttung eine erhebliche Steuerlast begründet würde. Der Zeuge I schlug eine Umfirmierung und einen Umzug der D GmbH vor. Herr D war von diesem Konzept wegen zahlreicher Probleme in der praktischen Umsetzung nicht überzeugt und schaltete deshalb die auf dem Gebiet der Gestaltungsberatung erfahrene Beklagte ein.

Bei einem Gesprächstermin am 02.11.2009 zwischen Herrn D, dessen Ehefrau Q und Herrn I2, der das Mandat auf Seiten der Beklagten bearbeitete (im Folgenden durchgehend: die Beklagte), schlug die Beklagte folgendes Konzept vor: Herr D gründet eine neue Kapitalgesellschaft, erhöht in einem zweiten Schritt deren Stammkapital und bringt dann im Wege des Anteilstausches nach § 21 UmwStG die Beteiligung an der D GmbH in die neue Kapitalgesellschaft gegen Gewährung der durch die Kapitalerhöhung neu geschaffenen Anteile ein. In der Folge nimmt die D GmbH eine Gewinnausschüttung an die neue Kapitalgesellschaft vor, die gemäß § 9 Abs. 2a GewStG nur in Höhe von 5% der Besteuerung unterliegt. Die Inanspruchnahme dieses sog. gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs setzt voraus, dass zum einen die empfangende (Mutter-)Gesellschaft mit mindestens 15% des Stammkapitals an der ausschüttenden (Tochter-)Gesellschaft beteiligt ist und zum anderen, dass diese Beteiligung bereits zu Beginn des Erhebungszeitraums bestand, wobei bei einer Neugründung der empfangenden (Mutter-)Gesellschaft im laufenden Kalenderjahr der Erhebungszeitraum mit der Entstehung der Gesellschaft bis zum Ende des Kalenderjahres beginnt.

Über das Ergebnis dieses Besprechungstermins fertigte die Beklagte unter dem 07.11.2009 zwei ausführliche Berichte:

- 1.) Eine „Aktennotiz“ (Bl 34-38 GA) befasst sich mit dem privaten Hintergrund der Eheleute und ihren Beratungszielen, die Gewinne der D GmbH nicht publik zu machen und die steuerlichen Konsequenzen einer Gewinnausschüttung zu klären. Abschließend heißt es zu „5. Weiteres Procedere“ (Bl 38 GA): „Diese Notiz soll eine erste Information über verschiedene, bestehende Möglichkeiten sein. Es empfiehlt sich, in einem nächsten Schritt die verschiedenen hier aufgezeigten Maßnahmen noch einmal intensiver auf ihre Umsetzung zu untersuchen.“ 7
- 2.) Eine weitere Aufstellung (Bl 39-43 GA) stellt die steuerlichen Auswirkungen der Einbringung der D GmbH in die neu zu gründende Muttergesellschaft in Bezug auf den erforderlichen Anteilstausch dar. 8
- Diese beiden Berichte übersandte die Beklagte mit einem Schreiben vom 09.11.2009 an die Eheleute D/Q (Bl 32-33 GA), in dem es u.a. heißt: „Bezug nehmend auf die diversen zwischenzeitlich geführten Telefonate habe ich auch Rücksprache mit Herrn Steuerberater I genommen und ihm meine Sicht der Dinge erläutert. Ich gehe davon aus, dass Herr I nunmehr meine Sicht der Dinge teilt. Ich würde mich freuen, wenn wir im nächsten Schritt die Durchsetzbarkeit der verschiedenen Maßnahmen konkret besprechen.“ Weitere Informationen, insbesondere zur zeitlichen Abfolge der einzelnen Schritte (Gründung der Muttergesellschaft, Abtretung der Geschäftsanteile, Ausschüttung), erfolgten nicht. Ausweislich der Zeiterfassung der Beklagten (Bl 192 GA) befasste diese sich in der Zeit vom 10. bis zum 25.11.2009 mit einer Gesamtdauer von 4 Stunden mehrfach mit dem „Mandat D“, u.a. führte die Beklagte am 10.11.2009 insgesamt über die Dauer von 1 Stunde drei Gespräche mit „StB I/W“, stand sie am 13.11.2009 wegen Rückfragen zu ihrem Konzept für die Dauer einer halben Stunde zur Verfügung und beschäftigte sie sich am 25.11.2009 in einem Umfang von 0,83 Stunden mit dem Thema „w. Notar w. Kap.Erhöhung“. 9
- Am 26.11.2009 wurde in dem Notariat des Zeugen P im Beisein des Zeugen I die Gesellschaftsgründung der Klägerin beurkundet, nicht aber die Kapitalerhöhung sowie die Abtretung der Geschäftsanteile der D GmbH, denn insoweit erschienen Herrn D die bei dem Zeugen P anfallenden Notarkosten zu hoch. Bei einem am gleichen Tag geführten Telefonat mit der Beklagten erhielt Herr D die Auskunft, dass die notarielle Beurkundung der Kapitalerhöhung und der Abtretung anderweitig, etwa bei einem Schweizer Notar, günstiger erfolgen könne. Im Rahmen des Notartermines wies der Zeuge I Herrn D nicht darauf hin, dass die weiteren Beurkundungen aus steuerlichen Gründen nicht verschoben werden dürften. 10
- Am 27.11.2009 teilte die Beklagte der D-GmbH unter dem Betreff „Beurkundung in CH“ per E-Mail mit, es sei ein Notar angesprochen worden, man komme der Sache näher (Bl 217 GA). In einem Schreiben vom 30.11.2009 (Bl 362-364 GA) erläuterte die Beklagte Herrn D steuerliche Einzelheiten verschiedener Ausschüttungsmodelle. Zu dem Thema Beurkundungskosten heißt es abschließend: „Hier sollten wir das weitere Procedere telefonisch abstimmen, da ich in der Sache auch mit einem weiteren Notar gesprochen habe.“ Gemäß der Zeiterfassung der Beklagten sprach diese am 30.11.2009 1,08 Stunden mit „Notar Dr. C w. Ausschüttung“ (Bl 192 GA). 11
- Am 03.12.2009 wurde die Klägerin auf den von dem Zeugen P weitergeleiteten Antrag hin in das Handelsregister eingetragen. 12
- In der Zeit vom 10. bis zum 17.12.2009 kommunizierte die Beklagte ausweislich ihrer Zeiterfassung (Bl 220 GA) mehrfach telefonisch und schriftlich mit dem Notar Dr. C. Nachdem der Notar Dr. C der Beklagten am 14.12.2009 per E-Mail die „vorbereiteten Dokumente für 13

die Kapitalerhöhung D“ übersandt hatte (Bl 218 GA), erfolgten gemäß Zeiterfassung der Beklagten am 15.12.2009 eine 1stündige „Vertragsprüfung“, am 16.12.2009 Gespräche mit „I“ und „Notar“ mit einer Gesamtdauer von 0,75 Stunden sowie am 17.12.2009 zwei Gespräche mit dem Notar Dr. C u.a. „iS Sachkapitalerhöhung C2“ mit einer Gesamtdauer von 0,41 Stunden.

	14
Am 21.12.2009 wurde bei dem Notar Dr. C in Anwesenheit der Beklagten die Kapitalerhöhung der Klägerin im Wege des Tauschs der von Herrn D an der D GmbH gehaltenen Anteile beurkundet (Bl 45 ff GA). Herr Dr. C rechnete dafür 3.411,73 € ab.	15
Am 28.12.2009 fasste die Klägerin als alleinige Gesellschafterin der D GmbH durch Herrn D einen Beschluss über die Ausschüttung von 2.800.000 € aus dem Gewinnvortrag 2009 (Bl 52 GA). Die Ausschüttung wurde unter dem 28.12.2009 vollzogen. Am 19.01.2010 wurde die Kapitalerhöhung in das Handelsregister eingetragen.	16
Nachdem das zuständige Finanzamt Erkelenz zunächst die Anwendung des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs auf die Ausschüttung anerkannt hatte, änderte es im Rahmen einer ab dem 13.07.2011 durchgeführten Betriebsprüfung seine Auffassung und erließ am 01.02.2012 auf Basis von § 164 Abs. 2 AO einen geänderten Gewerbesteuermessbescheid (Bl 71 GA), der auch die restlichen 95% der Gewinnausschüttung berücksichtigte. Die Stadt Wegberg erließ am selben Tag einen geänderten Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 2009 (Bl 73 GA), der statt des ursprünglich festgesetzten Betrages iHv 18.421,13 € nunmehr eine um 375.193 € höhere Gewerbesteuer von 393.614,13 € sowie Nachforderungszinsen gemäß § 233a AO iHv 16.881 € festsetzte. Die Klägerin zahlte in der Folgezeit die neu festgesetzten Beträge iHv 375.193 € und 16.881 €.	17
Zugleich beschritt die Klägerin gegen den geänderten Gewerbesteuermessbescheid nach erfolgloser Einspruchseinlegung den Finanzrechtszug, soweit ihr die Anwendung des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs versagt wurde. Maßgeblich ging es um die Fragestellung, ob die Vorschrift über die Besitzzeitanrechnung gemäß § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG auf den Anteilstausch mit der Folge Anwendung findet, dass die Besitzzeit des Herrn D der neu gegründeten Klägerin zuzurechnen sei. Nachdem das FG Köln der Klage mit Urteil vom 08.05.2013 stattgegeben hatte, hob der BFH die Entscheidung des FG Köln mit Urteil vom 16.04.2014 auf und versagte dem gewerbesteuerlichen Schachtelprivileg im konkreten Fall die Anwendung (Bl 260ff GA). Die Tätigkeit der klägerischen Prozessbevollmächtigten im FG- und BFH-Verfahren rechneten diese mit insgesamt 35.657,77 € ab (Bl 303-307 GA).	18
Die Klägerin hat behauptet, Herr D habe die Beklagte auch damit beauftragt, ein seinem Beratungsziel entsprechendes Gestaltungskonzept zu erarbeiten und dessen Umsetzung zu leiten. Das am 26.11.2009 mit der Beklagten über die Notarkosten geführte Telefonat sei während einer Unterbrechung des Notartermins bei dem Zeugen P erfolgt. Wäre Herr D von der Beklagten auf die steuerlichen Folgen einer späteren Beurkundung der Anteilsübertragung hingewiesen worden, hätte er die höheren Notarkosten in Kauf genommen und die Beurkundung am 26.11.2009 fortgesetzt, alternativ wäre die Ausschüttung in das folgende Jahr unter Hinnahme der Offenlegung des hohen Eigenkapitals für 2009 verschoben worden.	19

Die Klägerin hat die Ansicht vertreten, die Beklagte sei verpflichtet gewesen, sie bereits in der Planungsphase der Restrukturierung auf die Voraussetzungen des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs und die Risiken im Zusammenhang mit der Durchführung der Umstrukturierung hinzuweisen. Weiterhin habe die Beklagte Herrn D bei dem am 26.11.2009 im Zusammenhang mit dem Notartermin geführten Telefonat auf die gewerbesteuerlichen Folgen einer verspäteten Beurkundung der Anteilsübertragung hinweisen müssen.

Mit ihrer Klageschrift vom 12.12.2012 hat die Klägerin zunächst nur einen Antrag auf Feststellung der grundsätzlichen Schadensersatzpflicht der Beklagten wegen der unterlassenen Information über die steuerlichen Folgen des zeitlichen Auseinanderfallens der Gründung der Klägerin und der Beurkundung der Anteilsübertragung gestellt. Unter dem 18.02.2013 ist insoweit ein stattgebendes Versäumnisurteil ergangen (Bl 139 GA), gegen das die Beklagte rechtzeitig Einspruch eingelegt hat.

Nach einer im Hinblick auf das finanzgerichtliche Verfahren erfolgten Aussetzung des hiesigen Rechtsstreits hat die Klägerin mit dem am 04.09.2014 zugestellten Schriftsatz vom 09.07.2014 das Verfahren wieder aufgenommen und neben der als Antrag zu 2) weiter verfolgten Feststellung als Antrag zu 1) Zahlung iHv 428.534,20 € begehrt. Diesen Zahlungsantrag hat sie mit dem am 05.01.2015 zugestellten Schriftsatz vom 11.12.2014 auf 599.996,02 € für folgende Schadenspositionen erhöht:

Gewerbesteuerliche Mehrbelastung 2009	375.193,00 Euro
Nachforderungszinsen gem. § 233a AO auf die Gewerbesteuernachzahlung 2009	16.881,00 Euro
RA-Kosten der Klägerin für das finanzgerichtliche Verfahren über 2 Instanzen	35.657,77 Euro
Anfallende Steuer auf streitgegenständliche Schadenersatzforderung	172.264,25 Euro

Die Klägerin hat beantragt,

1.

die Beklagte zu verurteilen, an sie 599.996,02 € nebst Zinsen in Höhe von 8 Prozentpunkten über dem jeweiligen Basiszinssatz seit Rechtshängigkeit aus 392.074 € und aus 207.922,02 € in Höhe von 9 Prozentpunkten über dem jeweiligen Basiszinssatz ab Zustellung des Schriftsatzes vom 11.12.2014 zu zahlen;

2.

festzustellen, dass die Beklagte verpflichtet ist, ihr alle über den Betrag von 599.996,02 € hinausgehenden Kosten zu ersetzen, die darauf beruhen, dass die Beklagte sie nicht hinreichend über die Voraussetzungen des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs des § 9 Abs. 2a GewStG informiert hat.

Die Beklagte hat beantragt,

die Klage abzuweisen.	30
Widerklagend hat die Beklagte - nach einer Rücknahme iHv 4.369,19 € - beantragt,	31
die Klägerin zu verurteilen, an sie 3.473,51 € nebst Zinsen im Höhe von 8 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz seit dem 19.01.2012 zu zahlen.	32
Die Klägerin hat insoweit beantragt,	33
die Widerklage abzuweisen.	34
Die Beklagte hat behauptet, sie sei nach der Präsentation ihrer Konzept-Idee nur damit mandatiert gewesen, dass von dem Zeugen I entwickelte Konzept auf Plausibilität zu prüfen; mit einer eingehenden Prüfung der steuerlichen Wirkungen und mit der Durchführung der Umwandlung sei sie nicht beauftragt gewesen. Das Telefonat vom 26.11.2009 habe erst nach Abschluss des Notartermins stattgefunden.	35
Die Beklagte hat die Auffassung vertreten, die Klägerin sei mangels Einbeziehung in den Beratungsvertrag bereits nicht aktivlegitimiert. Sie - die Beklagte - habe davon ausgehen und darauf vertrauen dürfen, dass der Zeuge I als steuerlicher Dauerberater die Klägerin auch bei der Umsetzung des Umstrukturierungskonzepts beriet, daher habe sie selbst auch keine vertraglichen Warnpflichten getroffen. Sie habe nicht von sich aus ungefragt steuerliche Hinweise im Hinblick auf den gescheiterten Notartermin am 26.11.2009 geben müssen.	36
Zu ihrer Widerklageforderung hat die Beklagte behauptet, sie sei von Herrn D mit der steuerlichen Vertretung der Klägerin im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens 2011 beauftragt worden.	37
Das Landgericht hat mit Urteil vom 07.05.2015 unter Aufhebung des Versäumnisurteils vom 18.02.2013 die Klage abgewiesen und die Widerklage (bis auf einen Zinsanteil) zugesprochen.	38
Zur Begründung hat die Kammer u.a. ausgeführt: Der Klägerin stehe der geltend gemachte Schadensersatzanspruch nicht zu, da die Beklagte ihre Beratungspflichten nicht verletzt habe. Dass die Beklagte bei dem Vorschlag ihres Alternativkonzeptes „Gewerbesteuerschachtelprivileg“ nicht dessen Voraussetzungen dargestellt und keine exakten Vorgaben für die zeitliche Konzeptumsetzung gemacht habe, sei dieser nicht vorzuwerfen, denn sie habe hinreichend deutlich gemacht, dass es sich bei ihrem Vorschlag gerade nicht um ein umsetzungsreifes Konzept handelte. Die Klägerin habe nicht hinreichend dargetan, dass das von dem Steuerberater I weiter ausgearbeitete Konzept von der Beklagten federführend und gesamtverantwortlich umgesetzt werden sollte. Auch im Rahmen der punktuellen Einbindung der Beklagten in die Umsetzung sei keine Pflichtverletzung der Beklagten erfolgt. Bei dem im Zusammenhang mit dem ersten Notartermin am 26.11.2009 geführten Telefonat habe von der Beklagten nicht verlangt werden können, ad hoc auf steuerliche Probleme hinzuweisen. Die Begleitung zum zweiten Notartermin am 21.12.2009 sei allein aufgrund der von der Beklagten vermittelten Kontaktaufnahme ohne Beratungshintergrund erfolgt. Die Widerklage sei begründet, da sich auch aus den zur Akte gereichten Unterlagen ergebe, dass die Klägerin die Beklagte mit der Begleitung und Teilnahme an der Betriebsprüfung im Jahr 2011 beauftragt habe.	39
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Tatbestand und die Entscheidungsgründe des erstinstanzlichen Urteils Bezug genommen.	40

Mit ihrer Berufung greift die Klägerin das erstinstanzliche Urteil im vollen Umfang an. Entgegen der Wertung der Kammer sei die Beklagte mit der weiteren Umsetzung ihres Konzepts beauftragt gewesen. Das Begleitschreiben vom 09.11.2009 sei insoweit das Angebot der Beklagten zum Abschluss eines auf die Umsetzung des Konzepts gerichteten Steuerberatervertrages gewesen, welches sie - die Klägerin - u.a. durch ihre Rückfrage vom 13.11.2009 angenommen habe. Im Übrigen habe das Landgericht übersehen, dass eine Steuerberaterhaftung auch bei einer punktuellen Beauftragung bestehe. Dass die Beklagte im Rahmen der telefonischen Auskunft vom 26.11.2009 nicht auf die steuerlichen Gefahren hingewiesen habe, stelle eine Pflichtverletzung dar. In Bezug auf die in der Zeiterfassung der Beklagten mit 1 Zeitstunde angesetzte Vertragsprüfung vom 15.12.2009 habe es einen isolierten Prüfungs-Auftrag gegeben. Der Begleitung zum Notartermin am 21.12.2009 habe ein konkludenter Auskunftsvertrag bzgl der steuerlichen Risiken der Beurkundung der Einbringung der Anteile an der D GmbH zugrunde gelegen. Die Widerklage sei mangels Auftragserteilung unbegründet. Ihre Bitte an die Beklagte, die Betriebsprüfung zu begleiten, sei kein entgeltlicher Auftrag gewesen, sondern sollte der Beklagten nur die Gelegenheit geben, bei der Beseitigung des von ihr mitverursachten Schadens mitzuwirken. Bei einer Klagestattgabe stünde der Widerklageforderung jedenfalls die dolo-petit-Einrede entgegen.	41
Die Streithelfer der Klägerin wenden sich ebenfalls gegen das erstinstanzliche Urteil. Sie rügen, das Landgericht habe insbesondere verkannt, dass nach der Entscheidung der Klägerin für das Konzept der Beklagten diese auch mit der Umsetzung beauftragt worden sei. Zudem habe sich die Beklagte in den Ende 2009 anstehenden Beurkundungsprozess eingeschaltet und die Schaffung der für die Inanspruchnahme des Schachtelprivilegs erforderlichen Voraussetzungen verhindert.	42
Nachdem die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vom 30.11.2016 auf Hinweis des Senates erklärt hat, dass sie die Schadensersatzposition der auf die Schadensersatzforderung zu leistenden Steuer (iHv 172.264,25 €) im Rahmen der Feststellung geltend macht, beantragt die Klägerin sinngemäß,	43
unter Aufhebung des am 07.05.2015 verkündeten Urteils des Landgerichts Köln, Az. 2 O 23/13	44
1.	45
die Beklagte zu verurteilen, an sie 427.731,77 € nebst Zinsen in Höhe von 8 Prozentpunkten über dem jeweiligen Basiszinssatz seit Rechtshängigkeit aus 392.074 € und in Höhe von 9 Prozentpunkten über dem jeweiligen Basiszinssatz ab Zustellung des Schriftsatzes vom 11.12.2014 zu zahlen;	46
2.	47
festzustellen, dass die Beklagte verpflichtet ist, ihr alle über den Betrag von 427.731,77 € hinausgehenden Kosten zu ersetzen, die darauf beruhen, dass die Beklagte sie nicht hinreichend über die Voraussetzungen des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs des § 9 Abs. 2a GewStG informiert hat;	48
3.	49
die Widerklage abzuweisen.	50
Die Streithelfer schließen sich den Anträgen der Klägerin an.	51

Die Beklagte beantragt,	52
die Berufung abzuweisen.	53
Sie verteidigt die angegriffene Entscheidung mit den bereits erstinstanzlich vorgebrachten Argumenten. Insbesondere sei nicht sie, sondern ausschließlich der Zeuge I als Steuerberater mit der Konzeptausarbeitung beauftragt gewesen, ihre allenfalls punktuellen Einbindungen in den Geschehensablauf begründeten keine Haftung.	54
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes im Berufungsrechtszug wird auf die zu den Akten gereichten Schriftsätze und Unterlagen Bezug genommen, die Gegenstand der mündlichen Verhandlung gewesen sind.	55
Der Senat hat zu der Frage, ob das Telefonat vom 26.11.2009 während einer Unterbrechung des Notartermins erfolgte, gemäß Beschluss vom 27.04.2016 Beweis durch Vernehmung der Zeugen N I und B P erhoben. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Sitzungsprotokoll vom 30.11.2016 Bezug genommen.	56
B.	57
Die zulässige Berufung ist weit überwiegend begründet. Aufgrund einer insgesamt zulässigen Klage stehen der Klägerin entgegen der Auffassung des Landgerichts die gegen die Beklagte geltend gemachten Schadensersatzansprüche im tenorierten Umfang zu (s. dazu I.), während die Beklagte ihrerseits im Rahmen der zulässigen Widerklage keine durchsetzbare Honorarforderung gegen die Klägerin hat (s. dazu II.).	58
I.	59
1. Die Klage ist zulässig.	60
a. Die erstinstanzlich erfolgten Klageänderungen in Form der teilweisen Bezifferung der zunächst nur als Feststellungsantrag erhobenen Schadensersatzklage und der späteren Erhöhung des bezifferten Betrages sind nach den §§ 263, 267 ZPO zulässig. Dagegen hat die Beklagte im Berufungsverfahren auch keine Rüge gemäß § 532 Satz 1 ZPO erhoben.	61
b. Das nach § 256 Abs. 1 ZPO für den Feststellungsantrag erforderliche Feststellungsinteresse ist gegeben. Die Klägerin macht im Berufungsverfahren die Schadensersatzposition der auf den in Zukunft gegebenenfalls vereinnahmten Schadensbetrag zu leistenden Steuer nunmehr im Rahmen der Feststellung geltend. Für den Fall, dass die Fehlberatung des Steuerberaters eine überhöhte Körperschaftssteuerzahlung auslöst, hat der BGH im Anschluss an den BFH entschieden, dass die Schadensersatzleistung des Steuerberaters das Einkommen des Mandanten erhöht, somit der Körperschaftssteuer unterliegt und der Steuerberater daher auch verpflichtet ist, diesen Körperschaftssteuerbetrag zu erstatten (BGH, Urt. v. 09.11.1978 – VII ZR 19/78 = WM 1979, 161; s. auch Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, 5. Aufl. 2014, Rz. 614ff). Da jedoch einerseits der Eintritt dieser Steuerpflicht davon abhängt, dass tatsächlich eine Schadensersatzzahlung der Beklagten an die Klägerin erfolgt und sich zudem die genaue Steuerlast nach dem zukünftigen gemeindlichen Hebesatz bestimmt, sowie andererseits die Beklagte ihre Einstandspflicht generell bestreitet, besteht für diese Schadensersatzposition der Klägerin eine gegenwärtige Gefahr der Unsicherheit, die ihr rechtliches Interesse an einer Feststellung der grundsätzlichen Schadensersatzpflicht der Beklagten begründet.	62
2. Die Klage ist auch überwiegend begründet.	63

a.	Der von der Klägerin iHv 427.731,77 € geltend gemachte Zahlungsanspruch steht dieser auf der Grundlage des § 280 Abs. 1 BGB iHv 416.085,24 € zu. Indem die Beklagte auf die ihr während des Telefonats am 26.11.2009 seitens Herrn D vermittelte Information, dass nach der notariellen Beurkundung der Gründung der Klägerin keine weitere Beurkundung der Kapitalerhöhung und des Anteilstauschs erfolgt bzw beabsichtigt war, nicht auf die Notwendigkeit dieser Beurkundungen bis zur Eintragung der Klägerin im Handelsregister hingewiesen hat, hat die Beklagte ihre aus dem mit Herrn D bzw der D GmbH begründeten Schuldverhältnis auch gegenüber der Klägerin bestehende Pflicht, diese vor Schaden zu bewahren, schuldhaft verletzt, wodurch der Klägerin ein Schaden in Höhe von 416.085,24 € entstanden ist. Im Einzelnen:	64
(1)	Schuldverhältnis	65
	Eine unmittelbar vertragliche Beziehung besteht nicht zwischen der Klägerin und der Beklagten. Die Klägerin ist aber in den Schutzbereich des von Herrn D bzw der D GmbH mit der Beklagten abgeschlossenen Vertrages einbezogen.	66
(a)	Zwischen Herrn D bzw der D GmbH und der Beklagten ist spätestens anlässlich des Besprechungstermins am 02.11.2009 ein Werkvertrag über die Geschäftsbesorgung in Form der Erteilung einer Empfehlung gemäß den §§ 631, 675 Abs. 1 und 2 BGB geschlossen worden.	67
	Herr D hatte als Alleingesellschafter der publizitätspflichtigen D GmbH die Absicht, die Kundmachung des bestehenden hohen Eigenkapitals in dem im Bundesanzeiger zu veröffentlichenden Jahresabschluss zu vermeiden, ohne zugleich durch eine Ausschüttung eine erhebliche Steuerlast zu begründen. Nachdem Herr D von dem Vorschlag des Zeugen I nicht überzeugt war, wandte er sich an die auf dem Gebiet der Gestaltungsberatung erfahrene Beklagte, die ihm gegen Abrechnung ihrer Leistungen auf Stundenbasis bereits während der Besprechung am 02.11.2009 und insbesondere in den beiden ausführlichen Berichten vom 07.11.2009 (BI 34-38 und 39-43 GA) das Konzept der Inanspruchnahme des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs präsentierte.	68
	Der Senat folgt im Ergebnis dem Landgericht, wonach die Beklagte damit nur die Ausarbeitung und Präsentation eines Alternativkonzeptes schuldete, aber keinen umfassenden, auch die praktische Umsetzung und Durchführung des Konzepts erfassenden Auftrag hatte. Insoweit hat die Klägerin insbesondere nicht hinreichend dargetan, dass mit der Beklagten vertraglich vereinbart war, dass diese ein von dem Zeugen I weiter ausgearbeitetes Konzept zumindest federführend und gesamtverantwortlich umsetzen sollte.	69
	Entgegen der Auffassung der Klägerin enthielt das Schreiben der Beklagten vom 09.11.2009 mit dem Schlusssatz „Ich würde mich freuen, wenn wir im nächsten Schritt die Durchsetzbarkeit der verschiedenen Maßnahmen konkret besprechen.“ kein rechtsverbindliches Angebot auf Abschluss eines auf die praktische Umsetzung des vorgeschlagenen Konzepts gerichteten Vertrages. Bei der gemäß den §§ 133, 157 BGB gebotenen Auslegung nach dem objektiven Empfängerhorizont ist diese Formulierung als bloße invitatio ad offerendum anzusehen, denn das Schreiben enthält keine Angaben zu der Höhe der Vergütung, die aber ein wesentlicher Bestandteil des neu abzuschließenden Werk- oder Dienstvertrages gewesen wäre. Die Beklagte zeigte mit dem Schreiben lediglich ihr verständliches Interesse an einem weiteren, im Einzelnen noch näher zu bestimmenden Auftrag an. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass noch völlig offen war, ob Herr D sich auch tatsächlich für das Konzept der Beklagten entscheiden würde, stand ein konkretes Angebot noch nicht im Raum.	70

Auch im weiteren Verlauf bis zu dem Notartermin am 26.11.2009 lassen sich aus dem Vortrag der Klägerin sowie den eingereichten Unterlagen der Parteien keine schlüssigen Vertragserklärungen in Bezug auf die Umsetzung des Schachtelprivilegs-Konzepts ersehen. Zwar befasste sich die Beklagte ausweislich ihrer Zeiterfassung (Bl 192 GA) in der Zeit vom 10. bis 25.11.2009 mit einer Gesamtdauer von 4 Stunden mehrfach mit dem „Mandat D“, wobei sie u.a. am 10.11.2009 insgesamt über die Dauer von 1 Stunde Gespräche mit dem Zeugen I führte und am 13.11.2009 wegen Rückfragen zu ihrem Konzept für die Dauer einer halben Stunde zur Verfügung stand. Die darlegungspflichtige Klägerin trägt aber nicht vor, welchen genauen Inhalt die Gespräche, insbesondere die maßgeblich zwischen Herrn D und der Beklagten geführten, hatten. Damit hat sie nicht substantiiert dargelegt, dass gemäß den §§ 133, 157 BGB beidseits rechtsverbindliche Vertragserklärungen über eine von der Beklagten zu betreuende Umsetzung des von dritter Seite weiter ausgearbeiteten Konzepts zumindest konkludent abgegeben wurden.

71

Die demnach von der Beklagten als (einzige) Hauptleistung geschuldete Ausarbeitung und Präsentation eines Alternativkonzeptes stellt einen Vorschlag eines bestimmten Verhaltens als im Interesse des Beratenen liegend dar und ist damit rechtlich eine Empfehlung iSv § 675 Abs. 2 BGB (vgl. Palandt-Sprau, BGB, 76. Aufl. 2017, § 675 Rz. 32). Diese Empfehlung ist wiederum ein zu erbringender Erfolg iSv § 631 Abs. 1 BGB, so dass Herr D bzw die D GmbH und die Beklagte durch einen auf eine Empfehlung gerichteten Werkvertrag (im Folgenden: „Empfehlungs“-Vertrag) verbunden waren. Mit dieser rechtlichen Bewertung lassen sich insbesondere auch die bereits geschilderten Aktivitäten der Beklagten in der Zeit vom 10. bis 25.11.2009 in Einklang bringen. Der „Empfehlungs“-Vertrag war ja durch die am 09.11.2009 erfolgte Übersendung der beiden Berichte vom 07.11.2009 nicht abschließend erfüllt, sondern verpflichtete die Beklagte weiterhin, das empfohlene Konzept auf Nachfragen von Herrn D oder von ihm eingeschalteter Personen - wie etwa dem Zeugen I - zu einzelnen Aspekten weiter zu erläutern.

72

(b) Das durch die Rechtsprechung entwickelte Institut des Vertrags mit Schutzwirkung zu Gunsten Dritter beruht auf einer maßgeblich durch das Prinzip von Treu und Glauben (§ 242 BGB) geprägten ergänzenden Vertragsauslegung (§ 157 BGB). In die Schutzwirkungen eines Vertrags sind Dritte einbezogen, wenn diese bestimmungsgemäß mit der Hauptleistung in Berührung kommen, der Gläubiger an deren Schutz ein besonderes Interesse hat und Inhalt und Zweck des Vertrags erkennen lassen, dass diesen Interessen Rechnung getragen werden soll, beziehungsweise die Parteien den Willen haben, zu Gunsten dieser Dritten eine Schutzpflicht des Schuldners zu begründen (Zum Ganzen s. BGH, Urt. v. 24.04.2014 – III ZR 156/13 = NJW 2014, 2345 Rz. 9-11).

73

Die demzufolge erforderlichen Voraussetzungen der Einbeziehung der Klägerin in den zwischen Herrn D bzw der D GmbH und der Beklagten bestehenden „Empfehlungs“-Vertrag sind erfüllt. Die Empfehlung der Beklagten sah die Gründung einer neuen Kapitalgesellschaft zwingend vor, so dass die in Umsetzung dieser Vorgabe neu gegründete Klägerin mit dieser Hauptleistung bestimmungsgemäß in Berührung kam. Da eine möglichst geringe Steuerlast der Gewinnausschüttung eines der beiden maßgeblichen Motive von Herrn D bzw der D GmbH war, hatten diese auch ein besonderes Interesse an einem entsprechenden Schutz der Klägerin, was für die beratungserfahrene Beklagte auch ohne weiteres erkennbar war.

74

Die Schutzwirkung setzte nicht erst mit der Eintragung der Klägerin und damit mit ihrer Entstehung am 03.12.2009 ein. Die Klägerin war nämlich jedenfalls ab dem - vorliegend maßgeblichen [s. dazu sogleich bei (2)] - 26.11.2009 in den Schutzbereich des „Empfehlungs“-Vertrages einbezogen. Mit der notariellen Beurkundung des

75

Gesellschaftsvertrages am 26.11.2009 entstand eine Vorgesellschaft = Vor-GmbH (s. Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. 2012, § 11 Rz. 3), die grundsätzlich bereits am Rechtsverkehr teilnehmen kann (s. Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2015, § 11 Rz. 34f, 39; Baumbach/Hueck, a.a.O. Rz. 12). Diese Grundsätze gelten auch bei der vorliegenden „Einmann“-Vor-GmbH (vgl. Baumbach/Hueck, a.a.O. Rz. 42; im Ansatz auch BGH, Urt. v. 25.01.1999 – II ZR 383/96 = NJW-RR 1999, 1554 Rz. 13).

Die Klägerin wird letztlich auch nicht dadurch aus dem Schutzbereich des von Herrn D bzw. der D GmbH mit der Beklagten geschlossenen Vertrages ausgenommen, weil ihr zugleich auch vergleichbare Schadensersatzansprüche gegen die Streithelfer – die die Klägerin beim LG Krefeld zu 3 O 392/15 im Wege der Zahlungs- und Feststellungsklage verfolgt – zustehen könnten. Zwar ist, um eine uferlose Haftungsausdehnung zu vermeiden, eine Einbeziehung eines Dritten in den Schutzbereich eines Vertrages abzulehnen, wenn ein Schutzbedürfnis dieses Dritten deshalb nicht besteht, weil diesem eigene vertragliche Ansprüche – gleich gegen wen – zustehen, die denselben oder zumindest einen gleichwertigen Inhalt haben wie diejenigen, die ihm über die Einbeziehung in den Schutzbereich des Vertrages zukämen (BGH, Urt. v. 24.04.2014 – III ZR 156/13 = NJW 2014, 2345 Rz. 22). Dies führt aber jedenfalls im vorliegenden Streitfall nicht dazu, dass die Klägerin auf ihre möglichen Ansprüche gegen die Streithelfer zu verweisen und aus dem Schutzbereich des hiesigen „Empfehlungs“-Vertrages auszuschließen ist. Die geltend gemachten Ansprüche der Klägerin gegen die Streithelfer beruhen ebenfalls auf einem Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter (s. die Klageschrift in dem Verfahren LG Krefeld 3 O 392/15, Bl 511 GA), so dass die Klägerin in dem Parallelverfahren auf die Ansprüche gegen die hiesige Beklagte verwiesen werden könnte. Dies hätte zur Folge, dass die Klägerin letztlich gegenüber keiner der in den beiden Verfahren beklagten Parteien vertragliche Ansprüche hätte und insoweit schutzlos gestellt würde. Dies widerspricht aber dem maßgeblich durch das Prinzip von Treu und Glauben (§ 242 BGB) geprägten (s. BGH, a.a.O. Rz. 9) Rechtsinstitut des Vertrages mit Schutzwirkung zugunsten Dritter, das schutzbedürftigen Dritten gerade eigene vertragliche Ansprüche vermitteln soll, womit ein Ausschluss der Klägerin aus dem Schutzbereich des hiesigen „Empfehlungs“-Vertrages nicht in Einklang zu bringen ist.

(2) Pflichtverletzung der Beklagten 77

Die Beklagte ist durch Herrn D am 26.11.2009 darüber informiert worden, dass nach der notariellen Beurkundung der Gründung der Klägerin keine weitere Beurkundung der Kapitalerhöhung und des Anteilstauschs erfolgt bzw beabsichtigt war. Ihre aus dem „Empfehlungs“-Vertrag bestehende Nebenpflicht, Schaden von der Klägerin abzuwenden, hat die Beklagte dadurch verletzt, dass sie in dem Telefonat nicht auf die Notwendigkeit dieser Beurkundung bis zur Eintragung der Klägerin hingewiesen hat. 78

(a) In tatsächlicher Hinsicht hat die durchgeführte Beweisaufnahme zur Überzeugung des Senates ergeben, dass am 26.11.2009 im Notariat des Zeugen P nach der durch diesen beurkundeten Gründung der Klägerin über die Höhe der Notarkosten für die Beurkundung der Kapitalerhöhung und der Anteilsübertragung gesprochen wurde. Nachdem Herrn D ein Betrag über 15.000 € genannt worden war, erschrak dieser und rief die Beklagte an. Diese teilte Herrn D mit, dass dies bei einem anderen Notar günstiger durchgeführt werden könne. Daraufhin wurde der Notartermin nicht zur weiteren Beurkundung der Kapitalerhöhung und der Anteilsübertragung genutzt, obwohl der Zeuge P dies hätte leisten können. 79

Die Überzeugung des Senats stützt sich auf das Zusammenwirken der Bekundungen des Zeugen P, der Aussage des Zeugen I – soweit dieser gefolgt werden kann –, dem übereinstimmenden Parteivortrag sowie einer zur Akte gereichten Unterlage. 80

Der Zeuge P hat ausgesagt, dass er am 26.11.2009 die Klägerin gegründet hat, jedenfalls bereits vor diesem Termin über die Kosten für die Einbringung der D GmbH gesprochen wurde, deren Höhe mit 12.654 € zzgl. MwSt geschätzt worden war und dass ihm bei einer Fortsetzung des Termins am 26.11.2009 die Beurkundung der Anteilsübertragung technisch möglich gewesen wäre. 81

Dieser Aussageinhalt ist ohne Einschränkung glaubhaft. Der Zeuge P hat seine Erinnerung an den Inhalt und den Verlauf des zum Zeitpunkt der Vernehmung mehr als 7 Jahre zurück liegenden Notartermins nachvollziehbar anhand seiner entsprechenden Akte aufgefrischt und einzelne Informationen, wie etwa die genaue Höhe der Notarkosten, im Termin erst nach Einsicht in seine Akte wiedergegeben. Der Zeuge hat Erinnerungslücken - insbesondere dahingehend, ob der Zeuge I anwesend war, ob die Kosten auch während des Notartermins angesprochen wurden und ob während oder nach dem Notartermin ein Telefonat von Herrn D mit der Beklagten erfolgte - eingeräumt und soweit seine Akte dazu keine weitere Information enthielt nicht versucht, diese durch ungesicherte Angaben zu füllen. Soweit er nach der in seiner Anwesenheit erfolgten Vernehmung des Zeugen I seine vorherige Aussage zur Kostenfrage leicht dahingehend korrigiert hat, er denke wohl, dass diese auch im Beurkundungstermin gestellt wurde, spricht auch dies für das Bemühen des Zeugen P um eine wahrheitsgemäße Aussage. Die Berichtigung war ersichtlich der mit der Anhörung der fremden Aussage verbundenen weiteren Auffrischung seiner Erinnerung geschuldet und erfolgte aufgrund der Wortwahl („denke wohl“) mit der gebotenen Vorsicht und Distanz. Letztlich überzeugt seine Aussage auch deshalb, weil der Zeuge P mit der Angelegenheit rein dienstlich befasst gewesen ist und kein erkennbares Interesse am Ausgang dieses Verfahrens hat. 82

Der Zeuge I hat bekundet, dass am 26.11.2009 nach der Gründung der Klägerin auch die Einbringungsurkunde unterzeichnet werden sollte. Herr D sei darüber erstaunt gewesen und habe nach den Kosten nachgefragt. Er habe ihm den zuvor von dem Notar bereits abgefragten Betrag von 15.000 € genannt, worüber Herr D erschrocken sei. Herr D habe dann mit der Beklagten telefoniert und ihm anschließend mitgeteilt, die Beklagte habe ihm die Auskunft erteilt, dass die Einbringung am selben Tag nicht notwendig sei und bei einem anderen Notar auch niedrigere Kosten anfallen würden. 83

Es bestehen Bedenken, ob dieser Aussage in allen Einzelheiten gefolgt werden kann, denn der Zeuge I hat aufgrund seiner Stellung als Streithelfer in diesem Verfahren sowie seiner Stellung als Beklagter in dem von der hiesigen Klägerin beim LG Krefeld rechtshängig gemachten Schadensersatzprozess ein erkennbar starkes Interesse am Ausgang dieses Rechtsstreits. Insbesondere im Hinblick auf seine Angabe, dass Herr D ihm nach dem Telefonat mit der Beklagten mitgeteilt habe, diese habe ihm die Auskunft erteilt, dass die Einbringung am selben Tag sei nicht notwendig, ist ein grundsätzliches Eigeninteresse des Zeugen I, eine für die Beklagte möglichst ungünstige Aussage zu machen, nicht von der Hand zu weisen. Der Senat konnte daher ohne Stützung dieser Schilderung durch die insoweit unergiebigste Aussage des Zeugen P – der sich ja an ein Telefonat nicht erinnern konnte und auch der Bekundung des Zeugen I zufolge während des Telefonats nicht anwesend war – oder durch andere objektive Beweismittel oder Umstände keine Überzeugung von der Richtigkeit des genannten Aussageteils gewinnen. Dass es das von dem Zeugen I bekundete Telefonat zwischen Herrn D und der Beklagten tatsächlich gegeben hat, steht hingegen zwischen den Parteien dieses Rechtsstreits als übereinstimmend geschilderte Tatsache fest und wird mittelbar beispielsweise auch durch die E-Mail der Beklagten vom 27.11.2009 belegt, in der diese der D GmbH unter dem Betreff „Beurkundung in CH“ am Tag nach dem Termin bei dem Zeugen P mitteilt, es sei ein Notar angesprochen 84

worden (Bl 217 GA).

(b) Aufgrund des mit Herrn D am 26.11.2009 geführten Telefonates hatte die 85
Beklagte Kenntnis davon, dass die Klägerin gegründet worden war, ohne dass im Nachgang
auch die Kapitalerhöhung und die Einbringung der D GmbH beurkundet worden waren bzw
werden sollten. Dadurch, dass die Beklagte aufgrund dieser Kenntniserlangung nicht sofort
noch während des Telefonates oder jedenfalls in einem Zeitraum bis zur Eintragung der
Klägerin in das Handelsregister mit dem gebotenen Hinweis auf die Notwendigkeit dieser
Beurkundungen bis zur Handelsregistereintragung reagiert hat, hat sie ihre aus dem
„Empfehlungs“-Vertrag folgenden Nebenpflicht, Schaden von der Klägerin abzuwenden,
verletzt.

Soweit das Landgericht hingegen eine Pflichtverletzung mit der Begründung verneint hat, von 86
der Beklagten habe nicht verlangt werden können, bei der komplexen Umstrukturierung ad
hoc auf steuerliche Probleme hinzuweisen, erst recht, da Anlass des Telefonats die Höhe der
Notarkosten gewesen sei, folgt dem der Senat nicht. Es trifft zwar zu, dass die Beklagte
mangels eines Auftrags zur Konzeptumsetzung nicht die Hauptvertragspflicht hatte, Herrn D
über die bei der Erledigung des Auftrags auftauchenden steuerlichen Fragen auch ungefragt
zu belehren (vgl. dazu BGH, Urt. v. 28.11.1966 – VII ZR 132/64 = WM 1967, 72). Indes
bestand aufgrund des „Empfehlungs“-Vertrages, der insbesondere auch darauf ausgerichtet
war, die steuerlichen Interessen des Herrn D, der D GmbH und der neu zu gründenden
Klägerin zur Geltung zu bringen, die Pflicht der Beklagten, ihren Vertragspartner vor Schaden
zu bewahren. Diese Schutzpflicht stellt eine vertragliche Nebenpflicht dar, dessen Verletzung
eine Haftung nach § 280 Abs. 1 BGB begründet (vgl. Palandt-Grüneberg, a.a.O., § 242 Rz.
35; § 280 Rz. 28).

Die genannte Nebenpflicht hat die Beklagte durch die unterlassene Aufklärung über die 87
Notwendigkeit der weiteren Beurkundungen verletzt. Im allgemeinen Steuerberaterverhältnis
hat der Berater den Mandanten auch vor außerhalb seines konkreten Auftrages liegenden
steuerlichen Fehlentscheidungen zu warnen, wenn diese ihm bekannt oder für einen
durchschnittlichen Berater auf den ersten Blick ersichtlich sind (BGH, Urt. v. 21.07.2005 – IX
ZR 6/02 = NJW-RR 2005, 1511 Rz. 13 und Gräfe/Lenzen/Schmeer, a.a.O. Rz. 259, jeweils
mwN). Diese Anforderungen gelten auch für die Beklagte, denn sie war von Herrn D bzw der
D GmbH als auf dem Gebiet der Gestaltungsberatung erfahrene Steuerberatungsgesellschaft
eingeschaltet worden und sollte ein steuerlich günstiges Konzept empfehlen.

Die Beklagte hat die beschriebene Warnpflicht durch Unterlassung entsprechender Hinweise 88
verletzt, denn es war für sie offenkundig, dass die Klägerin Gefahr lief, durch eine verspätete
Beurkundung von Kapitalerhöhung und Anteilseinbringung die steuerlichen Vorteile des
gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs nicht in Anspruch nehmen zu können. Die Beklagte
war nicht nur auf dem Gebiet der Gestaltungsberatung erfahren, sondern auch die geistige
Urheberin des Schachtelprivilegs-Konzepts. Bereits einem durchschnittlichen
Gestaltungsberater wäre aber im Laufe des mit Herrn D geführten Telefonates aufgefallen,
dass bei einer späteren Beurkundung der Anteilsübertragung die Erfüllung der
Voraussetzungen des Schachtelprivilegs jedenfalls für das Jahr 2009 gefährdet war. Dies war
für die Beklagte erst recht ohne weiteres erkennbar, denn die erforderlichen weiteren
Beurkundungen standen als Teil der Umsetzungsmaßnahme in unmittelbarem
Zusammenhang mit der von ihr erteilten Konzeptempfehlung. Auch hatte die Beklagte im
unmittelbaren Vorlauf vor dem Notartermin gemäß ihrer Zeiterfassung (Bl 192 GA) sich noch
am 25.11.2009 in einem Umfang von 0,83 Stunden mit dem Thema „w. Notar w.
Kap.Erhöhung“ beschäftigt, so dass ihr die Notwendigkeit der Kapitalerhöhung nicht nur

generell als Teil ihres Konzepts bewusst war, sondern sie sich noch am Tag vor dem Telefonat mit Herrn D durchaus intensiv mit diesem Thema befasst und damit am 26.11.2009 insoweit aktualisiertes Wissen hatte. Dass konkreter Anlass für das Telefonat die Höhe der Notarkosten war, ist entgegen der Ansicht der Kammer irrelevant, denn insoweit kommt es allein auf die durch den Inhalt des Telefonats vermittelte Information einer späteren Beurkundung der Kapitalerhöhung und Anteilsübertragung an.

Selbst wenn man zugunsten der Beklagten annimmt, diese habe während des Telefonats am 26.11.2009 noch nicht die steuerlichen Gefahren erkennen müssen, waren diese für sie jedenfalls in der Folgezeit auf den ersten Blick dadurch ersichtlich, dass sie noch weiterhin mit den noch ausstehenden Beurkundungsvorgängen befasst war. So ist ihrer E-Mail vom 27.11.2009 an die D GmbH (Bl 217 GA) und ihrem Schreiben vom 30.11.2009 an Herrn D (Bl 362-364 GA) zu entnehmen, dass sie einen Notar angesprochen hatte. Gemäß ihrer Zeiterfassung sprach sie am 30.11.2009 1,08 Stunden mit dem Notar Dr. C (Bl 192 GA). Aufgrund dieser ständigen Erinnerung an das im Durchführungsstadium befindliche Schachtelprivilegs-Konzept musste der erfahrenen Beklagten ins Auge springen, dass die Voraussetzungen des Schachtelprivilegs nur durch eine rechtzeitige Beurkundung der Kapitalerhöhung und der Anteilsübertragung vor der Eintragung der Klägerin in das Handelsregister erfüllt werden konnten. 89

Dass der Zeuge I die Umsetzungsmaßnahmen als Steuerberater betreute und Herrn D auch bei dem Notartermin am 26.11.2009 begleitete, führt zu keiner abweichenden Beurteilung. Zwar gilt die nebenvertragliche Warnpflicht grundsätzlich nur eingeschränkt, wenn der Mandant anderweitig fachkundig beraten wird (s. BGH Urf. v. 21.07.2005, a.a.O. Rz. 14; v. 18.03.2010 – IX ZR 192/08 = BFH/NV 2010, 1405 Rz. 2). Auch in diesem Fall hat aber der Steuerberater den Mandanten vor etwaigen Fehlleistungen des anderen Beraters zu warnen, wenn er diese erkennt oder erkennen kann und zugleich annehmen muss, dass der Mandant die Gefahr möglicherweise nicht bemerkt (BGH Urf. v. 21.07.2005, a.a.O.; v. 18.03.2010, a.a.O.). Diese die fortbestehende Warnpflicht begründenden Voraussetzungen liegen vor, denn entsprechend den obigen Ausführungen musste die Beklagte aufgrund ihres eigenen Wissens erkennen, dass der Zeuge I bei der Umsetzung ihres Konzeptes keine Maßnahmen ergriff, um die rechtzeitige Beurkundung der Kapitalerhöhung und des Anteilstauschs sicherzustellen. Dass Herr D als steuerlicher Laie auch aus der Sicht der Beklagten etwaige Versäumnisse des Zeugen I nicht erkennen konnte, liegt auf der Hand. 90

Schließlich vermag die Beklagte auch nicht zu entlasten, dass seinerzeit die Antwort auf die Rechtsfrage, ob die Vorschrift über die Besitzzeitanrechnung gemäß § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG auf den Anteilstausch mit der Folge Anwendung findet, dass die Besitzzeit des Herrn D hinsichtlich der Anteile an der Gesellschaft der neu gegründeten Klägerin zuzurechnen sind, streitig und offen war (s. die Ausführungen und Nachweise im BFH-Urteil vom 16.04.2014, Bl 264ff GA). Nach dem Gebot des sicheren Weges hätte die Beklagte aufgrund fehlender höchstrichterlicher Entscheidungen Herrn D zu dem relativ sichersten und ungefährlichsten Weg zu dem steuerlichen Ziel raten müssen und ihn nicht auf den riskanteren Weg der gestaffelten Beurkundung verweisen dürfen (vgl. Gräfe/Lenzen/Schmeer, a.a.O. Rz. 229f mRspr-Nw). 91

(3) Verschulden 92

Dass die Beklagte die Pflichtverletzung zu vertreten hat, wird gemäß § 280 Abs. 1 Satz 2 BGB vermutet; eine Entlastung seitens der Beklagten ist nicht erfolgt. 93

(4) kausaler Schaden 94

Die Pflichtverletzung hat auf Seiten der Klägerin einen kausalen Schaden in Höhe von 416.085,24 € ausgelöst.	95
(a) Bei dem für die Schadensermittlung gebotenen Vergleich der Vermögenslagen der Klägerin mit und ohne die ordnungsgemäße Hinweiserteilung (vgl. BGH, Urt. v. 18.02.2016 – IX ZR 191/13 = MDR 2016, 884 Rz. 9) ergibt sich zunächst ein zu Lasten der aktuellen Vermögenslage der Klägerin bestehender Saldo in Gesamthöhe von 427.731,77 €. Dieser Betrag setzt sich zum einen aus der höheren Gewerbesteuerbelastung iHv 375.193 € und den Nachforderungszinsen gem. § 233a AO iHv 16.881 € zusammen. Zum anderen sind aber auch die Anwaltskosten aus dem finanzgerichtlichen Verfahren iHv 35.657,77 € zu berücksichtigen, denn die Klägerin durfte es im Rahmen der ihr nach § 254 Abs. 2 Satz 1 BGB obliegenden Pflicht zur Schadensabwendung bzw. -minderung im Sinne von § 249 Abs. 2 Satz 1 BGB als erforderlich ansehen, den geänderten Gewerbesteuermessbescheid vom 01.02.2012 vor den Finanzgerichten anzugreifen. Dass dies nicht von vornherein aussichtslos war, zeigt bereits die zugunsten der Klägerin ergangene Entscheidung des FG Köln vom 08.05.2013.	96
(b) Für die Entstehung dieser Vermögensnachteile iHv 427.731,77 € ist die Pflichtverletzung der Beklagten auch kausal gewesen. Der unterlassene Hinweis auf die gewerbesteuerschädlichen Folgen der nachträglichen Kapitalerhöhung und Anteilsübertragung hat die höhere Steuerbelastung, die Nachforderungszinsen und auch die Anwaltskosten aus dem finanzgerichtlichen Verfahren äquivalent verursacht.	97
(c) Dass auch der Zeuge I in die Behandlung der Steuerangelegenheit eingeschaltet war und dieser durch das Zulassen der nachträglichen Anteilsübertragung einen eigenen Beratungsfehler begangen haben könnte, führt nicht zu einer Unterbrechung des Kausalverlaufs. Vielmehr läge bei einer Pflichtverletzung der Streithelfer eine Doppelberatung vor, bei der der Ursachenzusammenhang erhalten bleibt und beide Berater gesamtschuldnerisch haften (vgl. BGH, Urt. v. 04.05.2000 – IX ZR 142/99 = NJW-RR 2001, 201 für den Fall, dass neben dem allgemeinen Steuerberater noch ein Spezialist für eine bestimmte Steuerfrage eingeschaltet ist). Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Aufgaben- und Verantwortungsbereiche sich nicht überschneiden, etwa wenn der Spezialist ein Gutachten erstattet, dessen Richtigkeit der Allgemeinberater unterstellen darf (Gräfe/Lenzen/Schmeer, a.a.O. Rz. 623 unter Hinweis auf die obige BGH-Entscheidung). Hier waren die Aufgabenbereiche aber schon deshalb gleichberechtigt nebeneinander angeordnet, weil die Beklagte nicht wie die Streithelfer eine Hauptpflicht zur Beachtung der steuerlichen Interessen der Klägerin hatte, sondern sie nur eine entsprechende nebenvertragliche Warnpflicht aus dem „Empfehlungs“-Vertrag traf.	98
(d) Es steht auch fest, dass die genannten Schadenspositionen bei ordnungsgemäßer Hinweiserteilung deshalb nicht eingetreten wären, weil Herr D, die D GmbH und die Klägerin sich bei zutreffender Aufklärung Beratungsgemäß verhalten, also die weiter erforderlichen Beurkundungen rechtzeitig hätte vornehmen lassen. Wenn im Hinblick auf die Interessenlage oder andere objektive Umstände aus der Sicht eines vernünftig urteilenden Mandanten eine bestimmte Entschließung mit Wahrscheinlichkeit zu erwarten bzw. eindeutig naheliegend gewesen wäre, besteht die Vermutung für ein beratungskonformes Verhalten (s. nur BGH, Urt. v. 16.07.2015 – IX ZR 197/14 = NJW 2015, 3447 Rz. 25 zur Rechtsanwaltschaftung). Unabhängig davon, ob die Beklagte bereits im Telefonat vom 26.11.2009 einen Hinweis hätte erteilen müssen oder ob dieser jedenfalls in der Zeit vom 26.11.2009 bis zur Eintragung der Klägerin im Handelsregister am 03.12.2009 hätte erfolgen müssen, hätte der für sich selbst, die D GmbH und die Klägerin agierende Herr	99

D die in der jeweiligen Alternative bestehende einzige vernünftige Entscheidung der rechtzeitigen Beurkundung der Kapitalerhöhung und des Anteilstauschs durchführen lassen:

- Bei einem bereits während des Telefonats erteilten Hinweis wäre nach der Überzeugung des Senates noch am 26.11.2009 die Fortsetzung des Notartermines bei dem Zeugen P zwecks Vornahme der weiteren Beurkundungen erfolgt. 100

Der Zeuge P hat in seiner – aus den bereits ausgeführten Gründen insgesamt glaubhaften – Aussage bekundet, dass er in der Lage gewesen wäre, die weiteren Beurkundungen auch ohne bereits vorliegenden Entwurf noch am gleichen Tag vorzunehmen. Dafür spricht auch seine weitere Schilderung, dass er schon im Vorfeld darüber informiert worden war, dass auch eine Anteilsübertragung in Planung war, so dass ein entsprechender Beurkundungswunsch für ihn nicht völlig überraschend gewesen wäre. Dass der Zeuge P diesem Wunsch mit Sicherheit nachgekommen wäre, ergibt sich aus der Höhe der von ihm nach seiner Aussage bei einer entsprechenden Beurkundung zu verdienenden Gebühren in einer Größenordnung von 15.000 €. Dieser Betrag lag erheblich über den von ihm bis dahin verdienten Gebühren für die Gründung der Klägerin iHv – seiner Aussage zufolge – 400 €, so dass die Beurkundung der Kapitalerhöhung und des Anteilstauschs für ihn finanziell reizvoll und besonderer Anstrengungen wert gewesen wäre. 101

Weiterhin hat Herr D in seiner Anhörung vom 30.11.2016 nachvollziehbar erklärt, dass er bei einer Hinweiserteilung am 26.11.2009 die weiteren Beurkundungen sofort hätte vornehmen lassen. Zwar sei er wegen der hohen Notarkosten zunächst nicht dazu geneigt gewesen, doch hätte er diese bei einem Hinweis auf die steuerlichen Folgen in Kauf genommen. Dies ist angesichts der in Rede stehenden Beträge (Steuermehrlast iHv gerundet 375.000 € im Vergleich zu Notarkosten iHv 15.000 €) gerade auch im Hinblick auf das ausgeprägte Kostenbewusstsein von Herrn D, das dieser nicht nur selbst in seiner Anhörung mehrfach betont hat, sondern sich in Form der Anzweiflung der Höhe der sich generell nach gesetzlichen Vorschriften berechnenden Notarkosten auch tatsächlich gezeigt hatte, ohne weiteres glaubhaft. 102

- Wäre alternativ der Hinweis erst in dem Zeitraum vom 26.11.2009 bis zum 03.12.2009 erfolgt, wären die weiteren Beurkundungen nach der Überzeugung des Senates jedenfalls noch rechtzeitig vor der Eintragung der Klägerin im Handelsregister am 03.12.2009 erfolgt. Angesichts der bereits skizzierten Verdienstmöglichkeiten für den beurkundenden Notar wäre ein entsprechender Notartermin kurzfristig zu erlangen gewesen. Herr D hat in seiner Anhörung am 30.11.2016 aus den bereits genannten Gründen ebenso glaubhaft erklärt, dass er auch bei einer nach dem 26.11.2009 erfolgten Aufklärung noch im Jahr 2009 die erforderlichen Beurkundungen hätte vornehmen lassen. Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund des erheblichen Steuergewinnes im Falle der rechtzeitigen Beurkundung dahingehend zu verstehen, dass Herr D jeden Endzeitpunkt eingehalten hätte – also auch den vom 03.12.2009. 103

(e) Bei einem beratungsgerechten Verhalten wären allerdings auf Seiten der Klägerin höhere notarielle Beurkundungskosten angefallen, als die für die tatsächlich am 21.12.2009 erfolgte Beurkundung von dem Notar Dr. C abgerechneten Gebühren iHv 3.411,73 €. Aufgrund der Angaben des Zeugen P schätzt der Senat die bei einer Beurkundung bis zum 03.12.2009 angefallenen Notarkosten gemäß § 287 ZPO auf (12.654 € + 19% MwSt =) 15.058,26 €. Diese wären nicht nur bei einer Fortsetzung des Notartermins am 26.11.2009, sondern auch bei einer Beurkundung im Zeitraum vom 26.11.2009 bis zum 03.12.2009 entstanden, denn der Senat geht davon aus, dass aufgrund des dann bestehenden Zeitdrucks von wenigen Tagen die Beurkundung bei dem bereits 104

vorinformierten Notar P stattgefunden bzw. auch ein anderer Notar entsprechende Gebühren in Rechnung gestellt hätte. Die Ersparnis von (15.058,26 – 3.411,73 =) 11.646,53 € ist bei dem gebotenen Gesamtvermögensvergleich von dem Negativsaldo iHv 427.731,77 € in Abzug zu bringen und reduziert den Schaden auf 416.085,24 €.

(5) Mitverschulden 105

Ein die Schadensersatzansprüche der Klägerin minderndes oder gar aufhebendes Mitverschulden nach § 254 BGB liegt nicht vor. 106

(a) Da zwischen den Parteien dieses Verfahrens unstreitig ist, dass der Zeuge I Herrn D im Rahmen des Notartermines vom 26.11.2009 nicht darauf hingewiesen hatte, dass die weiteren Beurkundungen aus steuerlichen Gründen nicht verschoben werden dürften, hatte Herr D keine Kenntnis von der Notwendigkeit der zeitnahen Durchführung der weiteren Beurkundungen und damit auch keine der Klägerin andernfalls gemäß §§ 254 Abs. 2 Satz 2, 278 BGB als Obliegenheitsverletzung zurechenbare Veranlassung, auf eine zügige weitere Beurkundung hinzuwirken. 107

(b) Aufgrund dieser Unkenntnis von Herrn D begründet auch der am 28.12.2009 gefasste Ausschüttungsbeschluss aus dem Gewinnvortrag 2009 kein Mitverschulden der Klägerin, denn aus ihrer Sicht war dies zur Vermeidung der Offenlegung des Eigenkapitals der D GmbH in dem zu veröffentlichenden Jahresabschluss für 2009 bei gleichzeitiger Wahrnehmung des Schachtelprivilegs erforderlich. 108

(c) Dass der Zeuge I die Umsetzungsmaßnahmen betreute, Herrn D auch bei dem Notartermin am 26.11.2009 begleitete und dabei gegebenenfalls eigene Beratungspflichten verletzte, muss sich die Klägerin im Verhältnis zur Beklagten nicht nach den §§ 254 Abs. 2 Satz 2, 278 BGB als Mitverschulden zurechnen lassen. Insoweit waren die Beklagte und der Zeuge I „nebeneinander“ mandatiert [(s. die Ausführungen zu B. I. 2. a. (4) (c)], keinesfalls hatte der Zeuge I als Steuerberater den Auftrag, die Tätigkeit der Beklagten zu überwachen (vgl. insoweit BGH, Urt. v. 04.05.2000 – IX ZR 142/99 = NJW-RR 2001, 201 Rz. 40). 109

b. Der als Nebenforderung geltend gemachte Zinsanspruch der Klägerin ist gemäß den §§ 291, 288 Abs. 2 BGB ebenfalls im Wesentlichen begründet. 110

Die Rechtshängigkeit des von der Klägerin in ihren Zinsantrag ausdrücklich aufgenommenen Teilbetrages iHv 392.074 € ist noch nicht mit der Zustellung des mit der Klageschrift vom 12.12.2012 allein gestellten Feststellungsantrages eingetreten (vgl. BGH, Urt. v. 19.12.1984 – IVb ZR 51/83 = NJW 1985, 1074), sondern erst mit dem am 04.09.2014 zugestellten Schriftsatz vom 09.07.2014, der einen Zahlungsantrag iHv 428.534,20 € enthält. Soweit die Klägerin mit ihrem Zinsantrag für den ihr oberhalb 392.074 € zustehenden Betrag Zinsen ab der Zustellung des Schriftsatzes vom 11.12.2014 begehrt, ist die entsprechende Zustellung am 05.01.2015 erfolgt. 111

Der Zinsanspruch ist gemäß § 288 Abs.1 BGB nur in Höhe von 5 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz begründet. Ein weitergehender Zinsanspruch nach § 288 Abs. 2 BGB besteht nicht, da diese Vorschrift auf Schadensersatzansprüche keine Anwendung findet (Palandt/Grüneberg, BGB, 76. Aufl. § 288 Rn.8). 112

c. Der Antrag der Klägerin auf Feststellung der über den bereits bezifferten Betrag von 416.085,24 € hinausgehenden Schadensersatzverpflichtung der Beklagten ist auf Basis der obigen Ausführungen (zu B. I. 2. a.) ebenfalls gemäß § 280 Abs. 1 BGB begründet. 113

Insbesondere besteht auch für die Entstehung weiterer Schäden bereits deshalb eine gewisse Wahrscheinlichkeit (zu diesem ausreichenden Maßstab s. BGH, Urt. v. 07.05.2013 - X ZR 69/11 = BGHZ 197, 196 Rz. 21), weil die gegebenenfalls zukünftig erfolgende Vereinnahmung des Schadensbetrages von 416.085,24 € der Körperschaftssteuerpflicht unterliegt (s. FG Stuttgart, Urt. v. 11.08.2014 – 6 K 3812/13 = DStRE 2015, 1222). Dass die Beklagte diese Entscheidung des FG Stuttgart für systematisch verfehlt hält, führt zu keiner abweichenden Bewertung, denn es ist bereits höchstrichterlich (BGH, Urt. v. 09.11.1978 - VII ZR 19/78 = WM 1979, 161) geklärt, dass die Schadensersatzleistungen des Steuerberaters als Gewinn der Körperschaftssteuer unterliegen (BFH, Urt. v. 15.12.1976 - I R 4/75 = BStBl II 1977, 220) und der Steuerberater im Rahmen seiner Schadensersatzpflicht verpflichtet ist, diesen Körperschaftssteuerbetrag zu erstatten (BGH, Urt. v. 09.11.1978 – VII ZR 19/78 = WM 1979, 161).

Soweit die Klägerin eine Feststellung der Pflicht zur Erstattung der über den bezifferten Betrag hinausgehenden „Kosten“ beantragt hat, ist dem in dieser Form indes nicht zu entsprechen, denn eine solche Tenorierung ginge über die sich aus § 280 Abs. 1 BGB ergebende Rechtsfolge des Schadensersatzes hinaus. Der Begriff des Schadens ist nicht mit dem der Kosten identisch, denn nicht jede Vermögenseinbuße begründet einen Erstattungsanspruch. Vielmehr hat bei der Ermittlung des gemäß § 249 Abs. 2 Satz 1 BGB erstattungsfähigen Schadens ein Vergleich der Vermögenslagen mit und ohne das Schadensereignis zu erfolgen, wobei das Ergebnis dieser Differenzrechnungen noch durch normative Wertungen beeinflusst werden kann (Palandt-Grüneberg, a.a.O., Vor § 249 Rz. 10 und 14). 114

II. 115

Die zulässige Widerklage der Beklagten ist nicht begründet. 116

Selbst wenn man mit der Vorinstanz die E-Mail des Herrn D vom 25.07.2011 (BI 222 GA), in dem dieser die Beklagte um Begleitung und Teilnahme an der im Jahr 2011 stattfindenden Betriebsprüfung bat, als einen entgeltlichen Auftrag zur Begleitung und Teilnahme an der Betriebsprüfung im Jahr 2011 bewertet, könnte die Beklagte die ihr dann nach den §§ 675 iVm 611 Abs. 1 oder 631 Abs. 1 zustehende Vergütung in der unstreitigen Höhe von 3.473,51 € aufgrund der von der Klägerin erhobenen dolo-petit-Einrede nach § 242 BGB nicht durchsetzen. 117

Die Forderung einer Leistung ist gemäß § 242 BGB unzulässig, wenn sie aus einem anderen Rechtsgrund an den Schuldner zurückerstattet werden muss (dolo facit, qui petit, quod redditurus est, s. nur BGH, Urt. v. 21.12.1989 – X ZR 30/89 = NJW 1990, 1289 Rz. 20). Die durch die Einschaltung der Beklagten entstandene Vergütungsverpflichtung der Klägerin wäre gemäß den obigen Ausführungen [zu B. I. 2. a. (4)] zugleich eine Schadensposition, die die Beklagte gemäß § 280 Abs. 1 BGB der Klägerin in voller Höhe zu erstatten hätte. Damit ist die Klägerin berechtigt, die Begleichung der Steuerberatervergütung zu verweigern. 118

C. 119

Die Kostenentscheidung folgt aus den §§ 91, 92 Abs. 2 Nr. 1, 101 Abs. 1 ZPO. Soweit die Klägerin im Hinblick auf den bezifferten Zahlungsantrag, die Zinsforderung sowie die exakte Tenorierung des Feststellungsantrages jeweils zu einem geringen Anteil nicht erfolgreich geblieben ist, handelt es sich insgesamt um geringfügige Zuvielforderungen, die allenfalls geringfügig höhere Kosten veranlasst haben und damit der Auferlegung der vollen Kostenlast auf die Beklagte nicht entgegen stehen. 120

Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf den §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.	121
Die Bemessung des Streitwerts ergibt sich aus § 3 ZPO.	122
Die Voraussetzungen für die Zulassung der Revision gemäß § 543 Abs. 2 ZPO sind unter dem Gesichtspunkt der Fortbildung des Rechts gegeben, denn die Rechtsfrage, ob ein Vertrag auch dann Schutzwirkung zugunsten eines Dritten erzeugt, wenn dieser seinerseits gegen eine weitere Person ebenfalls einen Anspruch aus einem Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter hat, war bislang – soweit ersichtlich – noch nicht Gegenstand einer gerichtlichen Entscheidung.	123