

# DEUTSCHE ZEITSCHRIFT FÜR WIRTSCHAFTS- UND INSOLVENZRECHT

# DZWIR

Herausgeber: Wilhelm Bichlmeier, Rainer Funke, Reinfrid Fischer, Norbert Horn, Hartmut Oetker, Susanne Riedemann, Jan Roth, Rolf A. Schütze, Stefan Smid, Harm Peter Westermann

Korrespondierender Beirat: Rainer M. Bähr, Christian Graf Brockdorff, Peter Depré, Volkhard Frenzel, Ottmar Hermann, Horst M. Johlke, Harro Mohrbutter, Peter Mohrbutter, Hans-Jürgen Papier, Horst Piepenburg, Michael Pluta, Harald Schliemann, Detlef Stürmann, Tobias Wellensiek, Frank M. Welsch, Wilhelm Wessel, Mark Zeuner

Schriftleitung: Michael Schmidt

## Aufsatz

Prof. Dr. iur. Markus Gehrlein

# Ausgleich eines Steuerschadens durch Steuervorteil

<https://doi.org/10.1515/dwir-2022-0156>

## I. Einleitung

Unterläuft einem rechtlichen Berater, gleich ob Rechtsanwalt oder Steuerberater, ein Fehler, muss er grundsätzlich für den dadurch kausal bedingten Schaden einstehen. Ausnahmsweise entfällt die Haftung, wenn dem Mandanten im Zusammenhang mit der Fehlberatung Vorteile entstehen, die den Schaden ausgleichen. Eine derartige Gestaltung kann eingreifen, wenn bei einer GmbH Zahlungen aus der Kapitalrücklage an die Muttergesellschaft Kapitalertragsteuer auslösen, die Zahlung im Folgejahr der Muttergesellschaft aber erstattet wird.

## II. Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Beraters

Ein Steuerberater kann auf Schadensersatz in Anspruch genommen werden, wenn ihm eine Fehlberatung anzulasten ist, die zu einer Schädigung des Mandanten geführt hat.

---

**Hinweis:** Der Beitrag geht auf eine Anfrage aus der Praxis zurück.

---

**Markus Gehrlein**, Richter am Bundesgerichtshof a.D. in Karlsruhe, Honorarprofessor an der Universität Mannheim

### 1. Beratungsfehler

Den Berater treffen weitgehende Sorgfaltspflichten. Soweit der Mandant nicht eindeutig zu erkennen gibt, dass er des Rates nur in einer bestimmten Richtung bedarf, ist der Berater grundsätzlich zur *allgemeinen, umfassenden und möglichst erschöpfenden Beratung* des Auftraggebers verpflichtet.

#### a) Verständliche Darstellung der Rechtslage

Unkundige muss er über die Folgen ihrer Erklärungen belehren und vor Irrtümern bewahren. In den Grenzen des Mandats hat er dem Mandanten diejenigen Schritte anzuraten, die zu dem erstrebten Ziel zu führen geeignet sind, und Nachteile für den Auftraggeber zu verhindern, soweit solche voraussehbar und vermeidbar sind. Dazu hat er dem Auftraggeber den *sichersten und gefahrlosesten Weg* vorzuschlagen und ihn über mögliche Risiken aufzuklären, damit der Mandant zu einer sachgerechten Entscheidung in der Lage ist.<sup>1</sup> Ziel der Steuerberatung ist es danach, dem Mandanten eigenverantwortliche, sachgerechte (Grund-)Entscheidungen (»Weichenstellungen«) in seiner Rechtsangelegenheit zu ermöglichen. Dazu muss sich der Berater über *die Sach- und Rechtslage* klarwerden und diese dem Auftraggeber *verständlich darstellen*. Der Mandant benötigt, insbesondere wenn er juristischer Laie ist, nicht unbedingt eine vollständige rechtliche Analyse, sondern allein

---

<sup>1</sup> BGH, Urt. v. 16. 9. 2021 – IX ZR 165/19, NJW 2021, 3324 Rn. 27.

die Hinweise, die ihm im Hinblick auf die aktuelle Situation und sein konkretes Anliegen die notwendige Entscheidungsgrundlage liefern. Erscheint unter mehreren rechtlich möglichen Alternativen die eine deutlich vorteilhafter als die andere, hat der Berater darauf hinzuweisen und eine entsprechende Empfehlung zu erteilen.<sup>2</sup>

### b) Steuerliche Beratung bei umfassendem Dauermandat

Der Steuerberater ist verpflichtet, sich mit den steuerrechtlichen Punkten zu befassen, die zur pflichtgemäßen Erledigung des ihm erteilten Auftrags zu beachten sind. Zu den vertraglichen Nebenpflichten des Steuerberaters gehört es, den Mandanten vor Schaden zu bewahren (§ 242 BGB) und auf Fehlentscheidungen, die für ihn offen zutage liegen, hinzuweisen.<sup>3</sup> Welche Aufgaben der Steuerberater zu erfüllen hat, richtet sich nach Inhalt und Umfang des erteilten Mandats. Das *allgemeine Mandat* eines Beraters kann sich etwa auf die Erstellung der Buchhaltung, der Jahresabschlüsse und der Steuererklärungen erstrecken. Darüber hinausgehende Leistungen bedürften eines besonderen Auftrags.<sup>4</sup>

Ein vom Bundesgerichtshof bezeichnetes *umfassendes Dauermandat*, welches alle Steuerarten umfasst, die für den Auftraggeber in Betracht kommen, verpflichtet zur Beratung einschließlich der Möglichkeiten zu zivilrechtlichen Steuerergestaltungen auch *jenseits der konkret bearbeiteten Angelegenheiten*. Liegt zumindest ein inhaltlich beschränktes Dauermandat vor, so ist der Steuerberater verpflichtet, bei erster Gelegenheit über die vorgefundenen steuerlichen Risiken des Mandatsgegenstandes aufzuklären, zu denen etwa verdeckte Gewinnausschüttungen gehörten. Ob er einen darüber hinausgehenden umfassenden Willen zur steuerlichen Betreuung der Mandantin hatte, ist für den Haftungsgrund nicht entscheidungserheblich. Ebenso kann offen bleiben, in welchem Umfang der Steuerberater bei seiner genannten Tätigkeit zur weiteren Gestaltungsberatung verpflichtet war, weil es zunächst nur um die Beurteilungsfrage ging, ob die Mandantin mit den Folgen einer verdeckten Gewinnausschüttung an ihre Gesellschafter zu rechnen hatte.<sup>5</sup>

## 2. Zurechnungszusammenhang zwischen Pflichtverletzung und Schaden

Wie sich ein Mandant bei vertragsgerechter Beratung verhalten hätte, zählt zur *haftungsausfüllenden Kausalität*, die

der Mandant nach § 287 ZPO zu beweisen hat. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs bestimmen sich in Fällen der Rechts- und Steuerberaterhaftung Beweiserleichterungen für den Ursachenzusammenhang zwischen Pflichtverletzung und Schaden zu Gunsten des Mandanten nach den Grundsätzen des *Anscheinsbeweises*. Vorausgesetzt ist ein Sachverhalt, der nach der Lebenserfahrung auf Grund objektiv deutlich für eine bestimmte Reaktion sprechender Umstände einer typisierenden Betrachtungsweise zugänglich ist. Dies ist anzunehmen, wenn bei zutreffender rechtlicher Beratung vom *Standpunkt eines vernünftigen Betrachters aus allein eine Entscheidung nahegelegen* hätte. Die auf anderem Gebiet und auch zur Anlageberatung ergangene Rechtsprechung, wonach zu Lasten des Anlageberaters eine zur Beweislastumkehr führende widerlegbare tatsächliche Vermutung bestehe, dass der Schaden bei pflichtgemäßer Aufklärung nicht eingetreten wäre, findet für die Rechts- und Steuerberaterhaftung keine Anwendung; sie kann in diesem Bereich nicht mit dem besonderen Schutzzweck der Aufklärungspflicht gerechtfertigt werden und führt nicht zu einer angemessenen Risikoverteilung zwischen rechtlichem Berater und Mandanten.<sup>6</sup>

## 3. Ermittlung des Schadens

Der Mandant ist erst geschädigt, wenn sich seine Vermögenslage »unterm Strich« schlechter darstellt, also ohne die dem Berater anzulastende Pflichtverletzung. Nur eine Vermögensminderung, die durch das haftungsbegründende Ereignis verursacht ist, d.h. ohne dieses nicht eingetreten wäre, ist als ersatzfähiger Schaden anzuerkennen.<sup>7</sup>

### a) Gesamtvermögensvergleich

Ausgangspunkt einer Schadensberechnung ist die sog. *Differenzhypothese*. Hiernach beurteilt sich die Frage, ob und inwieweit ein §§ 249 ff. BGB zu ersetzender Vermögensschaden vorliegt, nach einem Vergleich der infolge des haftungsbegründenden Ereignisses eingetretenen Vermögenslage mit derjenigen, die ohne jenes Ereignis eingetreten wäre. Erforderlich ist ein Gesamtvermögensvergleich, der alle von dem haftungsbegründenden Ereignis betroffenen finanziellen Positionen umfasst.<sup>8</sup> Dieser erfordert nicht lediglich eine Berücksichtigung von Einzelpositionen.<sup>9</sup> Bei der Schadensberechnung sind alle Folgen des haftungsbegründenden Umstandes bis zum Zeitpunkt der letzten mündlich

2 BGH, Urt. v. 16. 9. 2021 – IX ZR 165/19, NJW 2021, 3324 Rn. 28.

3 BGH, Urt. v. 7. 12. 2017 – IX ZR 25/17, DStRE 2018, 1334, Rn. 16.

4 BGH, Urt. v. 7. 5. 2015 – IX ZR 186/14, NJW 2015, 2326 Rn. 6.

5 BGH, Urt. v. 23. 2. 2012 – IX ZR 92/08, DStR 2012, 1202 Rn. 9.

6 BGH, Urt. v. 6. 12. 2018 – IX ZR 176/16, DStR 2019, 711 Rn. 23.

7 BGH, Urt. v. 14. 6. 2012 – IX ZR 145/11, DStR 2012, 1825 Rn. 42.

8 BGH, Urt. v. 29. 6. 2022 – XII ZR 6/21, ZIP 2022, 1647 Rn. 13.

9 BGH, Urt. v. 8. 9. 2016 – IX ZR 255/13, NJW-RR 2017, 566 Rn. 11.

chen Verhandlung in den Tatsacheninstanzen einzubeziehen. Es ist im Rahmen der Schadensdarlegung nicht auf einzelne Steuerverluste abzustellen, sondern eine *Gegenüberstellung der hypothetischen und der tatsächlichen Vermögenslage* vorzunehmen.<sup>10</sup> Bezugspunkt dieses anzustellenden Gesamtvermögensvergleichs ist grundsätzlich das Vermögen des Geschädigten, nicht aber dasjenige Dritter. Es ist somit streng zwischen den Vermögensmassen unterschiedlicher Beteiligter zu unterscheiden und festzustellen, ob in der Person, der dem Grunde nach ein Anspruch zusteht, ein Schaden eingetreten ist. Gesellschaft und Gesellschafter sind hierbei regelmäßig als im Rahmen der schadensrechtlichen Beurteilung *selbständige Zuordnungssubjekte* zu behandeln.<sup>11</sup>

### b) Kausalität

Die Differenzhypothese umfasst zugleich das Erfordernis der Kausalität zwischen dem haftungsbegründenden Ereignis und einer dadurch eingetretenen Vermögensminderung. Nur eine Vermögensminderung, die durch das haftungsbegründende Ereignis verursacht ist, das heißt ohne dieses nicht eingetreten wäre, ist als ersatzfähiger Schaden anzuerkennen. Zur Beantwortung der Frage, welchen Schaden die Pflichtverletzung eines rechtlichen Beraters zur Folge hatte, ist danach zu prüfen, welchen Verlauf die Dinge bei pflichtgemäßem Verhalten genommen hätten und wie die Vermögenslage des Betroffenen sein würde, wenn der Rechtsanwalt die Pflichtverletzung nicht begangen, sondern pflichtgemäß gehandelt hätte.<sup>12</sup>

### c) Konsolidierte Schadensberechnung

Bei der Bestimmung des jeweils eigenen Schadens kann die Einbeziehung der *Vermögensinteressen eines Dritten* nach dem Inhalt des Beratungsvertrags geschuldet sein mit der Folge, dass eine konsolidierte Schadensbetrachtung geboten ist. Entscheidend ist hierbei der konkrete *Auftrag*, den der Mandant dem Berater ausdrücklich oder den Umständen nach erteilt hat: Wenn der Mandant im Rahmen einer Gestaltungsberatung die Berücksichtigung der Interessen eines Dritten zum *Gegenstand der Beratungsleistung* gemacht hat, ist die Schadensberechnung auch unter Einbeziehung dieser Drittinteressen vorzunehmen.<sup>13</sup> Die Einbeziehung (rechtlich) fremden Vermögens im Wege der konsolidierten Scha-

densbetrachtung setzt neben der Einbeziehung der Vermögensinteressen des Dritten in den Beratungsvertrag voraus, dass sich der Berater vereinbarungsgemäß mit einem bei wirtschaftlich wertender Betrachtung *einheitlichen Vermögen* zu befassen hat.<sup>14</sup>

### aa) Grundsatz

Bezugspunkt des Gesamtvermögensvergleichs ist grundsätzlich das *Vermögen des Geschädigten*, nicht dasjenige *Dritter*. Grundsätzlich kann auf Grund eines Vertrages nur derjenige den Ersatz eines Schadens verlangen, bei dem der *Schaden tatsächlich eingetreten* ist und dem er rechtlich zur Last fällt. Soweit nicht ausnahmsweise die Voraussetzungen eines *Vertrages mit Schutzwirkung für Dritte* oder der *Drittschadensliquidation* gegeben sind, hat der haftpflichtige Steuerberater nur für den *Schaden seines Mandanten* einzustehen. Ebenso ist es ihm verwehrt, sich auf *Vorteile* zu berufen, die *Dritte infolge der schädigenden Handlung erlangt* haben mögen.<sup>15</sup> Die grundsätzlich gebotene *formale Betrachtungsweise* führt dazu, dass streng zwischen den Vermögensmassen unterschiedlicher Beteiligter zu unterscheiden ist. Ist der Steuerberater von einem Gesellschafter mandatiert worden, ist daher zunächst festzustellen, in wessen Person ein Schaden eingetreten ist. Gesellschaft und Gesellschafter sind hierbei regelmäßig als im Rahmen der schadensrechtlichen Beurteilung *selbständige Zuordnungssubjekte* zu behandeln.<sup>16</sup> Von vornherein kein Fall der konsolidierten Schadensbetrachtung ist es hingegen, wenn die Mehrbelastung des Mandanten ohne Auswirkungen auf den bei dem Dritten eingetretenen (Steuer-)Vorteil vermeidbar war. Die Berücksichtigung des bei dem Dritten eingetretenen Vorteils bei der Bestimmung des Schadens des Mandanten verbietet sich von vornherein, wenn dieser gleichermaßen auch bei ordnungsgemäßer Beratung entstanden wäre.<sup>17</sup>

### bb) Übertragung von Vermögen innerhalb der Familie

Gewerbetreibende sind oft bereit, Familienangehörige ohne gleichwertige Gegenleistung an ihrem Unternehmen zu beteiligen, insbesondere dann, wenn hiermit eine steuerliche Entlastung der Familie verbunden ist. In einer solchen *Vermögensverschiebung* kann jedenfalls dann kein Schaden im Rechtssinn, in ihrem Unterbleiben kein mit dem Steuer-

<sup>10</sup> BGH, Beschl. v. 5. 12. 2013 – IX ZR 6/13, GI aktuell 2016, 73 Rn. 10.

<sup>11</sup> BGH, Urt. v. 29. 6. 2022 – XII ZR 6/21, ZIP 2022, 1647 Rn. 14.

<sup>12</sup> BGH, Urt. v. 9. 11. 2017 – IX ZR 270/16, NJW 2018, 541 Rn. 18.

<sup>13</sup> BGH, Urt. v. 5. 2. 2015 – IX ZR 167/13, DStR 2015, 2038 Rn. 12; v. 10. 12. 2015 – IX ZR 56/15, DStRE 2016, 247 Rn. 15.

<sup>14</sup> BGH, Urt. v. 1. 10. 2020 – IX ZR 228/19, NJW 2021, 1163 Rn. 16 ff.

<sup>15</sup> BGH, Urt. v. 5. 2. 2015 – IX ZR 167/13, DStR 2015, 2038 Rn. 8; v. 10. 12. 2015 – IX ZR 56/15, DStRE 2016, 247.

<sup>16</sup> BGH, Urt. v. 10. 12. 2015 – IX ZR 56/15, DStRE 2016, 247 Rn. 14.

<sup>17</sup> BGH, Urt. v. 1. 10. 2020 – IX ZR 228/19, NJW 2021, 1163 Rn. 12.

schaden verrechenbarer Vermögensvorteil gesehen werden, wenn sie – etwa im Interesse der Steuerersparnis – gewollt und gewünscht ist.<sup>18</sup>

### cc) Gesellschaftsrechtliche Transaktionen

Auch im Fall der *Verschmelzung* von zwei Gesellschaften, ist – sofern es sich wirtschaftlich um dieselbe Vermögensmasse handelt, deren Bestand durch zutreffende Gestaltung der Verschmelzung gerade gesichert werden sollte – eine *einheitliche Schadensbetrachtung* vorzunehmen, unbeschadet der Tatsache, dass es sich um zwei voneinander zu unterscheidende Rechtsträger handelt.<sup>19</sup>

Diese Grundsätze gelten auch, wenn eine Gesellschafterin mehrere Gesellschaften *beherrscht*, von denen eine von einer anderen ein zinsloses Darlehen erhält. Nach dem steuerlichen Gesamtkonzept sind hier die Interessen der Gesellschafterin und der Gesellschaften in die Schadensbetrachtung einzubeziehen. Der infolge fehlerhafter Beratung durch die Abzinsung des Darlehens zum Nachteil der darlehensnehmenden Gesellschaft eingetretene Steuerschaden wird nicht durch die bei zutreffender Beratung an die darlehensgebende Gesellschaft zu zahlenden Zinsen ausgeglichen. Die von der Gesellschafterin beherrschten Gesellschaften und deren Vermögensmassen sollten vielmehr als wirtschaftliche Einheit betrachtet werden.<sup>20</sup>

### d) Vorteilsausgleich

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes sind im Rahmen der Schadensberechnung vorteilhafte Umstände, die mit dem schädigenden Ereignis in einem qualifizierten Zusammenhang stehen, zu berücksichtigen, soweit ihre Anrechnung dem Sinn und Zweck des Schadensersatzes entspricht und weder den Geschädigten unzumutbar belastet, noch den Schädiger unbillig entlastet. Vor- und Nachteile müssen bei wertender Betrachtung gleichsam zu einer Rechnungseinheit verbunden sein, was voraussetzt, dass festgestellt wird, ob und gegebenenfalls welche einzelnen Vorteile sich bei wertender Betrachtung bestimmten Schadenspositionen zuordnen lassen.<sup>21</sup> Nur solche durch ein Schadensereignis begründeten Vorteile sind schadensmindernd zu berücksichtigen, deren Anrechnung mit dem jeweiligen Zweck des Ersatzanspruchs übereinstimmt und den

Schädiger nicht unangemessen entlastet.<sup>22</sup> Steuervorteile, die dem Geschädigten in adäquatem Zusammenhang mit der Pflichtverletzung des Steuerberaters zufließen, sind auf den Schadensersatzanspruch grundsätzlich anzurechnen.<sup>23</sup> Eine unrichtige steuerliche Beratung zieht häufig nicht nur Nachteile, sondern auch Vorteile nach sich. Sind diese Vorteile unmittelbare Folge des haftungsbegründenden Ereignisses, handelt es sich also um Vorteile, die zwangsläufig – sozusagen spiegelbildlich – mit den negativen Folgen der Pflichtverletzung zusammenhängen, sind sie Teil des *Gesamtvermögensvergleichs* und sind unmittelbar in die Schadensberechnung einzubeziehen. Demgegenüber können Vorteile, die sich nicht unmittelbar aus dem schädigenden Ereignis ergeben, sondern auf einen zusätzlich, vielleicht gar zeitlich versetzt *hinzutretenden Umstand* zurückzuführen sind, nur im Wege der Vorteilsausgleichung berücksichtigt werden. Der Vorteilsausgleich beruht auf dem Gedanken von Treu und Glauben (§ 242 BGB) und erfordert eine wertende Betrachtung. Dem Geschädigten sind diejenigen Vorteile anzurechnen, die ihm in adäquatem Zusammenhang mit dem Schadensereignis zufließen. Die vorteilhaften Umstände müssen mit dem schädigenden Ereignis in einem *qualifizierten Zusammenhang* stehen. Zu berücksichtigen ist ferner, ob eine Anrechnung dem Sinn und Zweck des Schadensersatzes entspricht und weder der Geschädigte unzumutbar belastet noch der Schädiger unbillig entlastet wird.<sup>24</sup>

## III. Bewertung eines Sachverhalts

Nach diesen Grundsätzen könnte die Haftung eines Beraters gegenüber der Mandantin wegen eines *Steuervorteils der Muttergesellschaft* entfallen.

### 1. Pflichtverletzung, Vermögensbeeinträchtigung

Ist der Berater einer GmbH sowohl mit der Buchführung als auch der steuerlichen Beratung betraut, liegt also ein umfassendes Mandat vor, und ist dem Berater bekannt, dass eine beträchtliche Zahlung in die Kapitalrücklage erfolgte, gibt der Berater das Einlagekonto in der Steuererklärung aber fehlerhaft mit »0« an, äußert sich darin eine Pflichtverletzung, die Grundvoraussetzung jeder Beraterhaftung. Eine kausale Vermögensbeeinträchtigung kann dann in den gegen die GmbH festgesetzten Steuern erblickt werden, die

<sup>18</sup> BGH, Urt. v. 5. 2. 2015 – IX ZR 167/13, DStR 2015, 2038 Rn. 9; v. 10. 12. 2015 – IX ZR 56/15, DStRE 2016, 247 Rn. 16.

<sup>19</sup> BGH, Urt. v. 10. 12. 2015 – IX ZR 56/15, DStRE 2016, 247 Rn. 16..

<sup>20</sup> BGH, Urt. v. 10. 12. 2015 – IX ZR 56/15, DStRE 2016, 247 Rn. 19.

<sup>21</sup> BGH, Urt. v. 2. 4. 2001 – II ZR 331/99, WM 2001, 2251, 2252 = NJW-RR 2001, 1450.

<sup>22</sup> BGH, Urt. v. 24. 9. 2009 – IX ZR 87/08, FamRZ 2009, 2075 Rn. 27, 28.

<sup>23</sup> BGH, Urt. v. 18. 1. 2007 – IX ZR 122/04, NJW-RR 2007, 742, 743 Rn. 14; Beschl. v. 1. 7. 2010 – IX ZR 165/09, StuB 2010, 760 Rn. 4.

<sup>24</sup> BGH, Urt. v. 21. 10. 2021 – IX ZR 9/21, DStRE 2022, 633 Rn. 16.

bei zutreffender steuerlicher Behandlung der Kapitalrücklage vermieden worden wären.

## 2. Schaden

Ein Schaden der GmbH im Rechtssinne dürfte eingetreten sein, es sei denn, dass er durch Vorteile bei der Muttergesellschaft ausgeglichen wird.

### a) Gesamtvermögensvergleich

Im Rahmen des Gesamtvermögensvergleichs ist die tatsächlich gegebene derjenigen Vermögenslage gegenüberzustellen, die bei fehlerfreier Beratung gegeben wäre. Bei zutreffendem Ausweis des Einlagekontos wäre eine Steuerfestsetzung gegen die GmbH unterblieben. In der steuerlichen Belastung äußert sich ihr Schaden.

### b) Konsolidierte Schadensberechnung

Die Grundsätze der konsolidierten Schadensberechnung könnten zur Ablehnung eines Schadens führen.

#### aa) Voraussetzungen

Die Einbeziehung (rechtlich) fremden Vermögens im Wege der konsolidierten Schadensbetrachtung setzt neben der Einbeziehung der Vermögensinteressen des Dritten in den Beratungsvertrag voraus, dass sich der Berater vereinbarungsgemäß mit einem bei wirtschaftlich wertender Betrachtung einheitlichen Vermögen zu befassen hat.<sup>25</sup>

Die erste Voraussetzung, wonach sich der Berater vertragsgemäß mit den Vermögensinteressen des Dritten, hier der Muttergesellschaft, zu befassen hat, kann bejaht werden, wenn er auch mit der Wahrung der Interessen ihrer Muttergesellschaft betraut war. Dies wäre anzunehmen, wenn der Berater in seine Beratung auch die Vermögenslage der Muttergesellschaft einzubeziehen hatte. Wäre dies anzunehmen, dürfte sich der Berater auch mit einem wirtschaftlich einheitlichen Vermögen befassen haben. Dies liegt jedenfalls nahe, wenn die Interessen einer Muttergesellschaft und ihrer Tochtergesellschaft, an der die Muttergesellschaft zu 100 % beteiligt ist, zu betreuen sind. Dann handelt es sich wirtschaftlich betrachtet um ein *einheitliches Vermögen*.<sup>26</sup>

### bb) Reichweite der konsolidierten Schadensberechnung: Schadensminderung durch Vorteile Dritter

Im Schrifttum wird befürwortet, dass Vermögensvorteile Dritter im Rahmen der konsolidierten Schadensberechnung einen begründeten Schaden des Mandanten beseitigen können.<sup>27</sup> Diese Würdigung entspricht der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Nachteile, welche der Mandant infolge einer fehlerhaften steuerlichen Beratung erleidet, werden nur dann durch die hiermit bewirkte Steuerersparnis eines Angehörigen oder eines sonstigen Dritten ausgeglichen, wenn dessen Interessen nach dem Beratungsvertrag in die Beratung einbezogen werden sollten. Der Mandant hat einen Schaden erlitten, wenn die tatsächliche von der bei pflichtgemäßer Beratung eingetretenen hypothetischen Vermögenslage nachteilig abweicht. Beide Vermögenslagen können nur dann sinnvoll miteinander verglichen werden, wenn sie denselben Bezugspunkt aufweisen. Wird der Schaden unter Einbeziehung der einem Dritten durch die Schädigung entstandenen Vorteile berechnet, muss gleiches auch für die *hypothetische Vermögenslage* bei pflichtgemäßer Beratung gelten. Dies wiederum setzt voraus, dass die Beratung unter Einbeziehung dieser Interessen erfolgen sollte.<sup>28</sup>

Damit kommt hier dem Umstand schadensmindernde Bedeutung zu, dass die von der GmbH gezahlte Kapitalertragsteuer der Muttergesellschaft erstattet wird. Insoweit findet eine *Kompensation* statt, die einen Schaden ausschließt. Entscheidend ist aber, dass die Beratung unter Einbeziehung der Interessen der Muttergesellschaft zu erfolgen hatte.

## IV. Ergebnis

Im Ergebnis ist die Haftung des Beraters auf der Grundlage der höchstrichterlichen Rechtsprechung auftragsbezogen begrenzt.<sup>29</sup> Nachteile, welche der Mandant infolge einer fehlerhaften steuerlichen Beratung erleidet, werden nur dann durch die hiermit bewirkte Steuerersparnis eines Angehörigen oder eines sonstigen Dritten ausgeglichen, wenn dessen Interessen nach dem Beratungsvertrag in die Beratung einbezogen werden sollten.

25 BGH, Urt. v. 1. 10. 2020 – IX ZR 228/19, NJW 2021, 1163 Rn. 16 ff.

26 BGH, Urt. v. 10. 12. 2015 – IX ZR 56/15, DStRE 2016, 247 Rn. 19.

27 Schultz, in: Gaier/Wolf/Göcken, Anwaltliches Berufsrecht, 3. Aufl. 2020, Zivilrechtliche Anwaltshaftung, Rn. 80 a., 263; Römermann/Günther, Steuerberater Handbuch 2019, 27. Aufl., C Rn. 200.

28 BGH, Urt. v. 5. 2. 2015 – IX ZR 167/13, DStR 2015, 2038 Rn. 11.

29 BGH, Urt. v. 5. 2. 2015 – IX ZR 167/13, DStR 2015, 2038.