

Gehilfenvorsatz bei berufstypischen Tätigkeiten steuerlicher Berater

BGB § 823 Abs. 2, § 826, § 830 Abs. 2, StGB § 27, § 263, ZPO § 286

- 1. Zur Feststellung der subjektiven Tatseite der Beihilfe bei berufstypischen Tätigkeiten (hier: Steuerberatung und Buchhaltung).**
- 2. Rechtsfehlerhaft ist eine Beweiswürdigung, die sich darauf beschränkt, die einzelnen Belastungsindizien isoliert zu erörtern und auf ihren jeweiligen Beweiswert zu prüfen, ohne eine Gesamtabwägung aller für und gegen die Täterschaft sprechenden Umstände vorzunehmen.**

BGH, Urt. v. 7.11.2024 – III ZR 79/23; Volltext in BeckRS 2024, 32917

Sachverhalt:

Die beklagte Steuerberaterin (im Folgenden: Beklagte) wurde in dem vorliegenden Verfahren von den Klägern wegen einer fehlgeschlagenen Kapitalanlage bei der zwischenzeitlich in die Insolvenz gefallenen EN S. GmbH (im Folgenden: ENS) auf Schadensersatz in Anspruch genommen.

Die ENS betrieb angeblich das Geschäft der Vermietung elektronischer Datenspeicher (sog. Stagesysteme). Diese sollten an gewerbliche und staatliche Nutzer vermietet werden. Die Finanzierung des vermeintlichen Geschäftsmodells erfolgte durch Kauf- und Überlassungsverträge mit Kapitalanlegern. Diese erwarben Stagesysteme und vermieteten diese sogleich an die ENS zurück, die ihrerseits die Systeme an die Nutzer weitervermietete. Ferner begab die ENS Anleihen. Das Geschäftsmodell erwies sich als im Wesentlichen erfunden; das Insolvenzverfahren über das Vermögen der ENS wurde im Jahr 2017 eröffnet.

Die Beklagte war seit der Gründung der ENS im Jahr 2011 für diese als Steuerberaterin und Buchhalterin tätig. Im Jahr 2014 heiratete sie einen der beiden Geschäftsführer der ENS. Der Aufdeckung des Anlegerbetrugs schloss sich ein Strafverfahren gegen die Geschäftsführer und die Beklagte an. Der erste Geschäftsführer und Hauptangeklagte wurde zu einer langjährigen Haftstrafe verurteilt; der Ehemann der Beklagten starb in der Untersuchungshaft. Die Beklagte legte ihrerseits ein Geständnis ab und wurde

wegen Beihilfe zum mehrfachen Betrug zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren auf Bewährung verurteilt.

Die Kläger verklagten die (haftpflichtversicherte) Beklagte auf Ersatz des von ihnen erlittenen Schadens, da sie als Steuerberaterin, Buchhalterin und Ehefrau des verstorbenen Geschäftsführers in das Betrugssystem eingebunden gewesen sei. Die Beklagte verteidigte sich damit, sie habe das „Schneeballsystem“ nicht erkannt. Das Geständnis im Strafprozess habe sie nur deshalb abgelegt, um einer drohenden Haftstrafe zu entgehen.

Das Landgericht Stuttgart (Urt. v. 25.5.2022 – 27 O 495/20, BeckRS 2022, 59747) hatte die Klage, unter anderem nach der Einvernahme des verurteilten Geschäftsführers als Zeugen, abgewiesen. Auch die Berufung der Kläger blieb ohne Erfolg; die Revision wurde von dem Berufungsgericht (OLG Stuttgart, Urt. v. 30.3.2023 – 12 U 162/22, BeckRS 2023, 53838) nicht zugelassen. Vor dem BGH wendete sich der Prozess: Auf die vom BGH zugelassene Revision wurde das Berufungsurteil aufgehoben und die Sache an einen anderen Senat des Berufungsgerichts zurückverwiesen.

Entscheidung des BGH:

Wie die seltene Zurückverweisung an einen anderen Senat (§ 563 Abs. 1 Satz 2 ZPO) des Berufungsgerichts deutlich macht, war der BGH mit der Beweiswürdigung des Berufungsgerichts und damit auch mit der Zurückweisung der Berufung der Kläger über die deliktischen Ansprüche aus §§ 823 Abs. 2 BGB, 263, 27 StGB und § 826 BGB im Grundsätzlichen nicht einverstanden. Das Berufungsgericht habe zum einen bei der Prüfung einer vorsätzlichen Beihilfe bei berufstypischen „neutralen“ Handlungen (Steuerberatung, Buchführung) den Prüfungsmaßstab unzulässig verkürzt, indem es allein auf die positive Kenntnis des „Schneeballsystems“ abgestellt habe. Zum anderen habe es überspannte Anforderungen an die richterliche Überzeugungsbildung (§ 286 ZPO) gestellt. Weiter habe das Gericht lediglich eine isolierte Würdigung einzelner Beweisindizien für den Gehilfenvorsatz der Beklagten vorgenommen, ohne eine Gesamtabwägung aller für und gegen die Täterschaft der Beklagten sprechenden Umstände vorzunehmen. Schließlich habe das Berufungsgericht den Anspruch der Kläger auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG) verletzt, indem es deren Vortrag zu den (wesentlichen) Angaben einer Zeugin in dem Strafverfahren übergangen habe (Rn. 32 ff.). In einer „Segelanweisung“ an das Berufungsgericht hat der BGH ferner darauf hingewiesen, selbst bei Nichterweislichkeit einer Beihilfe zum Betrug sei auch eine Strafbarkeit wegen Untreue (§ 266 StGB) in Betracht zu ziehen (Rn. 54).

Anmerkung:

Die nicht für die Amtliche Sammlung bestimmte Leitsatzentscheidung des BGH befasst sich mit einem besonders schwerwiegenden Fall der Täuschung von zahlreichen Anlegern und einer besonderen Nähe des steuerlichen Beraters zu den Täuschungs- und Betrugshandlungen. Als haftpflichtversicherte Berufsträgerin wurde daher (auch) die Beklagte wegen Beihilfe zum Betrug und (eigener) sittenwidriger Schädigung der Kläger in Anspruch genommen. Die Details der nach dem Dafürhalten des BGH völlig verfehlten Beweiswürdigung sollen hier nicht besprochen werden, da diese den konkreten Einzelfall betreffen. Das Urteil gibt jedoch Anlass zu einigen generellen Hinweisen zu den Rahmenbedingungen der deliktischen Beraterhaftung. Diese sollte jeder Berater kennen, um sein Risiko abschätzen zu können, wegen Beihilfehandlungen zu Straftaten von Mandanten straf- und zivilrechtlich belangt zu werden. Der besprochene Sachverhalt ist sicherlich besonders gelagert; allerdings dürften viele steuerliche Berater auch Mandanten haben, bei denen sie wissen oder zumindest ahnen, dass es um deren Rechtstreue auf steuerlichem oder außersteuerlichem Gebiet nicht zum Besten bestellt ist.

Ob eine Beihilfe zu Straftaten vorliegt, richtet sich im Ausgangspunkt nach strafrechtlichen Grundsätzen, insbesondere nach § 27 StGB. Da Strafvorschriften – nicht nur die des StGB, sondern auch die aus dem Nebenstrafrecht – in der Regel Schutzgesetze im Sinne des § 823 Abs. 2 BGB sind, hat eine strafrechtliche Beihilfe auch schadensersatzrechtliche Folgewirkungen, wenn die Straftaten zu Schäden Dritter führen. Ferner kann der Berater den Tatbestand der sittenwidrigen vorsätzlichen Schädigung (§ 826 BGB) verwirklichen. Dabei unterscheidet das zivilrechtliche Deliktsrecht Fragen der Tatbeteiligung nicht so feinsinnig wie das Strafrecht. Nach § 830 Abs. 2 BGB stehen Anstifter und Gehilfen den Mittätern gleich. Der Gehilfe haftet daher zivilrechtlich prinzipiell in gleicher Weise wie der (Mit-)Täter; einen „Nachlass“ wie im Strafrecht (s. § 27 Abs. 2 Satz 2 StGB) gibt es hier nicht. Ob ein Berater eines Straftäters Gehilfe ist, richtet sich, wie der BGH aus Anlass des Streitfalls klarstellt (Rn. 34), auch im Zivilrecht nach strafrechtlichen Grundsätzen. Es müssen daher die Voraussetzungen des § 27 Abs. 1 StGB vorliegen. Danach wird als Gehilfe bestraft, wer vorsätzlich einem anderen zu dessen vorsätzlich begangener rechtswidriger Tat Hilfe leistet. Beihilfe ist danach die vorsätzliche Hilfeleistung zur einer Vorsatztat eines anderen (sog. „doppelter Gehilfenvorsatz“). Die Anforderungen an das „Hilfeleisten“, die der BGH in seinem Urteil (s. Rn. 34) näher darlegt, sind eher gering. Die Beihilfehandlung muss für den Taterfolg nicht ursächlich gewesen sein; sie muss die Haupttat lediglich gefördert, erleichtert oder

den Täter in seinem Entschluss bestärkt (sog. „psychische Beihilfe“) haben. Der Gehilfe handelt vorsätzlich, wenn er zwar nicht alle Einzelheiten, aber dennoch die zentralen Merkmale der Haupttat sowie deren Förderung durch sein Verhalten (positiv) kennt oder zumindest im Sinne bedingten Vorsatzes für möglich hält und billigend in Kauf nimmt (sog. „dolus eventualis“).

Die Art und Weise der Hilfeleistung wird von dem Gesetz nicht näher eingegrenzt. Dem steuerlichen Berater muss daher bewusst sein, dass das Gebiet der Beihilfe objektiv nicht erst bei der gezielten Förderung der Straftaten – hier der Betrugshandlungen – betreten wird. Auch sog. „neutrale Handlungen“ wie die steuerliche Beratung oder die Hilfeleistung bei der Buchführung, also das Alltagsgeschäft des steuerlichen Beraters, können zur Gehilfenhaftung führen. So war im Besprechungsfall unstreitig, dass die Beklagte durch ihre berufstypischen Tätigkeiten das betrügerische Schneeballsystem der Mandantin objektiv gefördert hatte. Ein steuerlicher Berater darf sich daher auf keinen Fall deshalb in Sicherheit wiegen, weil er einen Betrüger oder sonstigen Straftäter „nur“ (und nach besten Kräften) steuerlich berät oder seine Bücher führt. Er kann sich nicht darauf verlassen, dass seinem Verhalten, was in Ausnahmefällen denkbar ist, jeder „deliktische Sinnbezug“ fehlt (näher Rn. 35).

Die Gehilfenhaftung wird daher im Wesentlichen durch den (doppelten) Gehilfenvorsatz eingegrenzt. Entscheidend ist damit die innere Willens- und Wissensrichtung des Beraters. Diese lässt sich in der Regel nur anhand von Indizien bestimmen. Selbst das Geständnis der hiesigen Beklagten in dem Strafprozess ist dabei zivilrechtlich nicht bindend, wenngleich von erheblicher indizieller Bedeutung. Der Besprechungsfall verdeutlicht, wie sehr die Würdigungen der Indizien durch die Gerichte voneinander abweichen können und welche Risiken sich daraus für den steuerlichen Berater ergeben, dass das Gericht zu der Überzeugung von dem Vorliegen seines Vorsatzes gelangt. Dabei ist weniger der Vorsatz im Hinblick auf das Hilfeleisten maßgeblich, sondern derjenige im Hinblick auf die Haupttat. Auch insoweit darf sich der steuerliche Berater nicht mit der Erwägung in Sicherheit wiegen, die Gerichte müssten ihm sicher nachweisen, dass er von der Vorsatztat seines Mandanten positive Kenntnis hatte. Die Schwelle zur Beihilfe liegt deutlich niedriger. Zwar liegt dann noch keine Beihilfe vor, wenn der Hilfeleistende es nicht weiß, sondern lediglich für möglich hält, dass seine Unterstützung der Begehung einer Straftat dient. Der BGH verweist vorliegend aber auch auf die Rechtsprechung seiner Strafsenate, wonach dann – was genügt – bedingter Vorsatz des Gehilfen anzunehmen ist, wenn das von ihm erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des

Unterstützten derart hoch ist, dass er sich mit seiner Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein ließ (Rn. 36).

Diese Formulierung des BGH ist inhaltlich unbestimmt und daher der Auslegung im Einzelfall zugänglich und bedürftig; sie senkt im praktischen Ergebnis den Gehilfenvorsatz im Hinblick auf die Haupttat auf das Niveau der groben Fahrlässigkeit herab. Der BGH schließt auf den (bedingten) Vorsatz aus dem Umstand, dass der Berater einen „erkennbar tatgeneigten Täter“ mit Rat und Tat unterstützt. Es kommt dabei zwar auf die Erkennbarkeit für den steuerlichen Berater in dem Zeitpunkt der Hilfeleistung an. Diese wird jedoch von den Gerichten (auch) im Schadensersatzprozess im Nachhinein beurteilt. Der Besprechungsfall veranschaulicht, dass dabei erhebliche Beurteilungsspielräume bestehen, zumal der Vorsatz des Gehilfen von dem Gericht nicht in einem gewissermaßen naturwissenschaftlichen Sinne „bewiesen“ werden muss. Vielmehr genügt die auf der Grundlage der Auswertung der Indizien und der von dem BGH im Besprechungsfall vermissten Gesamtwürdigung fundiert begründete Überzeugung (§ 286 Abs. 1 ZPO) des Gerichts von dem Gehilfenvorsatz. Das ist deutlich weniger. Die im Urteil von dem Berufungsgericht *lege artis* begründete Überzeugung kann vor dem BGH als Revisionsgericht kaum je mit Aussicht auf Erfolg angegriffen werden. Der Besprechungsfall ist damit eine Ausnahme von der Regel, weil sich das Berufungsgericht mit der defizitären Begründung seiner Überzeugung vermeidbar angreifbar gemacht hatte.

Für die tägliche Beratungspraxis mag der steuerliche Berater aus dem hier besprochenen Fall mitnehmen, dass die Berufspflicht zur Unabhängigkeit (§ 57 Abs. 1 StBerG) nicht nur der Qualitätssicherung der Beratung dient, sondern auch dem Selbstschutz des Beraters. Zu dem Strafverfahren und dem vorliegenden Schadensersatzprozess gegen die Beklagte wäre es möglicherweise nicht gekommen, wenn die Beklagte keine persönliche Beziehung mit einem der beiden Geschäftsführer der ENS eingegangen wäre. Aber selbst wenn doch, wäre ihre Verteidigungsposition im Zivilprozess ohne dieses Näheverhältnis wesentlich stärker gewesen. Persönliche Beziehungen zu nicht rechtstreuen Mandanten können angesichts der Weite der Beihilfehaftung existenzgefährdend sein; die Wahrung einer professionellen Distanz ist daher wichtig. Ferner sollten steuerliche Berater regelmäßig den Kreis ihrer Mandanten daraufhin hinterfragen, ob darunter solche sind, die einen erkennbaren Hang zu einem losen Umgang mit Gesetzen (keineswegs nur Strafnormen sind Schutzgesetze im Sinne des § 823 Abs. 2 BGB) oder gar mit Strafvorschriften – unter Einschluss des § 370 AO – haben. Gibt es solche und hat zudem deren Geschäftstätigkeit eine Art und einen Umfang, die bei Aufdeckung von

Gesetzesverstößen oder gar Straftaten erhebliche Schadensrisiken befürchten lassen, ist kritisch zu hinterfragen, ob das Mandat trotz straf- und zivilrechtlicher Risiken fortgeführt werden soll.

Abschließend sei ein Blick auf den Fall aus der Sicht der Kläger geworfen. Für diese ist das vorliegende Urteil des BGH und die damit erfolgte Wendung ihres Prozesses isoliert betrachtet erfreulich. Nach den aus dem Urteil ersichtlichen Feststellungen erscheint es möglich, wenn nicht gar wahrscheinlich, dass der andere Senat des Berufungsgerichts in dem wiedereröffneten Berufungsverfahren zu einer Schadensersatzhaftung der Beklagten gelangt. Hierfür spricht auch, dass die „neuen“ Richter ihrem Urteil angesichts der Möglichkeit einer erneuten kritischen Überprüfung durch den BGH sicherlich ein anderes Schicksal wünschen als dem Urteil ihrer Senatskollegen. Gleichwohl ist die deliktische Inanspruchnahme von (steuerlichen) Beratern wegen vorsätzlicher Delikte generell und auch für die hiesigen Kläger gefährlich, weil eine entsprechende rechtskräftige Verurteilung des Beraters nahelegt, dass er auch eine wissentliche Pflichtverletzung im versicherungsrechtlichen Sinne begangen hat. In diesem Fall ist sein Haftpflichtversicherer regelmäßig leistungsfrei. Gerade bei einer Mehr- oder Vielzahl von geschädigten Anlegern, wie diese im Streitfall vorhanden sein dürften, kann die Deliktsklage gegen den Berater dazu führen, dass die obsiegenden Kläger wirtschaftlich leer ausgehen und, von den beteiligten Prozessbevollmächtigten und dem Haftpflichtversicherer abgesehen, nur Verlierer übrigbleiben. Es bleibt zu hoffen, dass die Kläger über dieses Risiko von ihren Prozessbevollmächtigten zur Vermeidung des Vorwurfs eines eigenen Fehlverhaltens (nachweisbar) aufgeklärt worden sind. Etwaigen Vergleichsgesprächen unter Einbeziehung des Versicherers sollten sich die Anleger angesichts eines möglichen Pyrrhussiegs jedenfalls nicht von vornherein verschließen.

Dr. Erich Waclawik, Rechtsanwalt (BGH) und Steuerberater, Karlsruhe