

Quelle: <https://voris.wolterskluwer-online.de/document/ad2091c0-03f9-42b0-8442-d4cf54af4cee>

Bibliografie

Gericht	OLG Oldenburg
Datum	20.06.2024
Aktenzeichen	14 U 27/23
Entscheidungsform	Urteil
Referenz	WKRS 2024, 35143
Entscheidungsname	[keine Angabe]
ECLI	[keine Angabe]

Oberlandesgericht Oldenburg

Urt. v. 20.06.2024, Az.: 14 U 27/23

Schadensersatzansprüche als Insolvenzverwalter aus eigenem und abgetretenem Recht der Gesellschafter des Insolvenzschuldners wegen einer Pflichtverletzung aus einem Steuerberatungsvertrag

Tenor:

- I. Die Berufung des Klägers gegen das am 31. Januar 2023 verkündete Urteil des Landgerichts Osnabrück wird zurückgewiesen.
- II. Die Kosten des Berufungsverfahrens hat der Kläger zu tragen.
- III. Dieses und das angefochtene Urteil sind vorläufig vollstreckbar.

Dem Kläger bleibt nachgelassen, die Zwangsvollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110 % des aus den Urteilen vollstreckbaren Betrages abzuwenden, wenn nicht die Beklagte zuvor Sicherheit in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Gründe

I.

Der Kläger macht als Insolvenzverwalter der BB GmbH & Co.KG (im Folgenden Insolvenzschuldnerin) Schadensersatzansprüche aus eigenem Recht und aus abgetretenem Recht der Gesellschafter der Insolvenzschuldnerin DD und EE wegen einer Pflichtverletzung aus einem Steuerberatungsvertrag geltend.

1

Die Insolvenzschuldnerin befand sich Ende 2011 in wirtschaftlichen Schwierigkeiten. Sie hatte 2006 festverzinsliche Inhaberschuldverschreibungen über 9,7 Mio. Euro ausgegeben, die vollständig von der Fa. FF (im Folgenden FF) gekauft worden waren. Die Rückzahlung war mit einer Endfälligkeit zum 15. Juli 2013 vereinbart.

2

Die Insolvenzschriftnerin beabsichtigte, mit FF einen Teil-Forderungsverzicht zu vereinbaren und trat in diesem Zusammenhang zum Ende des Jahres 2011 an die Beklagte heran, mit der sie bereits in der Vergangenheit zusammengearbeitet hatte. Inhalt und Umfang des erteilten Mandats sind zwischen den Parteien streitig. 3

Die Beklagte führte mit Schreiben vom 15. November 2011 an die Insolvenzschriftnerin (Anlage AA pp. 4) aus: 4

Steuerliche Behandlung eines Sanierungsgewinns 5

Sehr geehrter Herr DD, 6

auftragsgemäß haben wir den vorgesehenen Forderungsverzicht eines Fonds gegenüber der BB GmbH & Co. KG auf seine steuerlichen Konsequenzen hin untersucht. 7

Die auf einen begünstigten Sanierungsgewinn anfallende Einkommensteuer inkl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer *kann* unter gewissen Voraussetzungen (ins. Vorliegen eines Sanierungsplans) vom Finanzamt erlassen werden. Dagegen obliegt es der unabhängigen Entscheidung der einzelnen Gemeinden, ob die auf einen Sanierungsgewinn anfallende Gewerbesteuer erlassen wird. 8

Wir nehmen hierzu im Detail wie folgt Stellung: 9

(...) 10

Am 30. Dezember 2011 schlossen die Insolvenzschriftnerin und FF eine "Rückkaufvereinbarung" (Anlage AA pp. 5). Ausweislich dieser Vereinbarung kaufte die Insolvenzschriftnerin die Schuldverschreibungen am 31. Dezember 2011 für 2,93 Mio. Euro zurück (Ziffer 1.1 der Rückkaufvereinbarung) und FF stundete den Rückkaufpreis bis zum 31. Januar 2012 (Ziffer 1.2 der Rückkaufvereinbarung). Zugleich wurde unter Ziffer 1.5 der Rückkaufvereinbarung mit Wirkung zum 31. Dezember 2011 der Erlass aller sonstigen Forderungen vereinbart. FF verpflichtete sich zudem, nach vollständiger Erfüllung der Zahlungsverpflichtungen durch die Insolvenzschriftnerin, die Globalurkunde der Schuldverschreibungen zu vernichten (Ziffer 5.1 der Rückkaufvereinbarung). Mit Nachtragsvereinbarung Nr. 1 vom 10. Februar 2012 wurde die Zahlung bis zum 29. Februar 2012 gestundet. 11

Das Finanzamt Osnabrück lehnte mit Bescheid vom 9. Juni 2015 (Anlage AA pp. 19) den Erlass der auf den Sanierungsgewinn anfallenden Einkommensteuer der Eheleute DD ab. Diese Ablehnung wurde zunächst nur damit begründet, dass die Voraussetzungen des Schreibens des Bundesfinanzministeriums (BMF) vom 27. März 2003 betreffend die ertragssteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen, Steuerstundung und Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen (im Folgenden Sanierungserlass) nicht vorgelegen hätten. Im weiteren Verlauf des Verfahrens begründete das Finanzamt mit Schreiben vom 29. September 2015 (Anlage AA pp. 21) und Einspruchsbescheid vom 26. September 2016 (Anlage AA pp. 22) die Ablehnung des Steuererlasses auch damit, dass durch den Rückkauf der Inhaberschuldverschreibungen kein Sanierungsgewinn, sondern ein Konfusionsgewinn entstanden sei, der nicht erlassfähig sei. Die dagegen erhobene Klage vor dem Niedersächsischen Finanzgericht war erfolglos. Mit Gerichtsbescheid vom 10. März 2017 (Anlage AA pp. 30) wurde die Klage abgewiesen. Die beantragte Billigkeitsmaßnahme könne, so das Finanzgericht, auf den sog. Sanierungserlass nicht gestützt werden, weil dieser gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoße, wie der Große Senat des 12

Bundesfinanzhofs (BFH) am 28. November 2016 (GrS 1/15) entschieden habe. Diese Entscheidung ist rechtskräftig geworden.

Die Stadt Bramsche setzte mit Bescheiden vom 18. November 2016 (Anlage AA pp. 24 und 25) gegenüber der

Insolvenzschuldnerin für das Jahr 2011 Gewerbesteuer in Höhe von 577.715,00 €, Nachzahlungszinsen in Höhe von 9.266,00 € und Stundungszinsen in Höhe von 109.582 € fest. Die Stadt Bad Bentheim setzte mit Bescheid vom 27. Dezember 2013 (Anlage AA pp. 16) gegenüber der Insolvenzschuldnerin für das Jahr 2011 Gewerbesteuer in Höhe von 159.031,94 € fest.

Gegenüber den Eheleuten DD setzte das Finanzamt Osnabrück-Stadt mit Bescheid vom 1. November 2016 (Anlage AA pp. 23) für das Jahr 2011 Einkommensteuer in Höhe von 778.032,00 €, einen Solidaritätszuschlag in Höhe von 42.119,34 € und Kirchensteuer in Höhe von 104.058,04 € fest. Die Kirchensteuer ist seitdem gestundet.

14

Das Finanzamt Hamburg-Am Tierpark setzte mit Bescheid vom 2. Dezember 2016 (Anlage AA pp. 26, Anlagenbd.II) gegenüber der Gesellschafterin EE für das Jahr 2011 Einkommensteuer in Höhe von 102.829,00 €, einen Solidaritätszuschlag in Höhe von 5.516,83 €, Kirchensteuer in Höhe von 16.505,43 € sowie Zinsen zur Einkommensteuer in Höhe von 14.842,00 € fest.

15

Der Kläger hat behauptet, der an die Beklagte erteilte Beratungsauftrag sei darauf ausgerichtet gewesen, die steuerlichen Konsequenzen der beabsichtigten Sanierung zu prüfen, zu beraten und die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns sicherzustellen.

16

Im Rahmen dieses erteilten Mandats habe es die Beklagte pflichtwidrig versäumt, über die Notwendigkeit der Erstellung eines Sanierungsplans zu beraten. Die Beklagte hätte beim Finanzamt auch eine verbindliche Auskunft über die Voraussetzungen der Steuerfreiheit einholen müssen. Dann hätte das Verhalten der Insolvenzschuldnerin diesen Anforderungen angepasst werden können.

17

Zudem sei die Beklagte in die Verhandlungen mit FF und den Banken, über die die Finanzierung der an FF zu leistenden Zahlung erfolgen sollte, mit eingebunden gewesen. Die Beklagte habe den Entwurf der Rückkaufvereinbarung vor deren Unterzeichnung gekannt und diesen geprüft. Gleichwohl sei kein Hinweis erfolgt, dass eine Steuerfreiheit bei einem Rückkauf der Inhaberschuldverschreibungen ausgeschlossen sei und dafür ein Erlass- oder Verzichtvertrag vereinbart werden müsse. Bei einem entsprechenden Hinweis wäre ein Verzicht oder Erlass mit FF vereinbart worden; FF sei es auf die konkrete Vertragsgestaltung nicht angekommen. Außerdem sei die Beklagte auch verpflichtet gewesen, der Insolvenzschuldnerin den sichersten Weg aufzuzeigen, so dass bereits im Vorfeld eine Beratung dahingehend erforderlich gewesen wäre, dass die konkrete Vertragsgestaltung bzw. der rechtliche Durchführungsweg zur Ablösung der Inhaberschuldverschreibungen in steuerlicher Hinsicht von entscheidender Bedeutung ist.

18

Auch nach Unterzeichnung der Rückkaufvereinbarung sei kein Hinweis erteilt worden, dass aufgrund der gewählten Vertragsgestaltung eine Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns geradezu ausgeschlossen sei. Ein Konfusionsgewinn sei erst nach dem Hinweis des Finanzamts Osnabrück-Stadt Gegenstand der Beratung gewesen. Anfang Januar 2012 habe aber durchaus noch die Möglichkeit bestanden, mit FF eine abweichende Regelung zu treffen und die ursprüngliche Rückkaufvereinbarung in einen Forderungsverzicht zu ändern.

19

Das Vorgehen der Beklagten im Rahmen der Rechtsmittelverfahren sei unstrukturiert gewesen. Bei ordnungsgemäßem Sachvortrag wäre positiv über den Antrag auf Erlass der auf den Sanierungsgewinn anfallenden Steuern entschieden worden.

20

Infolge dieser Pflichtverletzungen sei folgender Schaden entstanden:

21

Der Insolvenzschuldnerin sei ein Schaden in Höhe von 855.594,94 € entstanden. Dieser setze sich aus der seitens der Städte Bramsche und Bad Bentheim festgesetzten Gewerbesteuern, Zinsen und Stundungszinsen zusammen. Sämtliche Festsetzungen beruhten ausschließlich auf dem Sanierungsgewinn.

22

Darüber hinaus seien an die Beklagte Beratungshonorare in Höhe von mindestens 78.989,27 € netto gezahlt

worden, die bei pflichtgemäßer Beratung nicht angefallen wären.

Bei dem Gesellschafter DD sei aufgrund des Sanierungsgewinns eine Einkommensteuerbelastung einschließlich Solidaritätszuschlag, Zinsen und Säumniszuschlägen von insgesamt 1.094.880,02 € eingetreten. 24

Ein weiterer Schaden sei dem Gesellschafter DD dadurch entstanden, dass ein in 2012 eingetretener Verlust von 972.192,00 € vom Gesamtbetrag der Einkünfte aus 2011 rückgetragen worden sei und so die Steuerbelastung für das Jahr 2011 gemindert habe. Wäre dieser Verlust nicht bereits darauf rückgetragen worden, hätte er mit positiven Einkünften von 1.073.354,00 € aus dem Jahr 2016 verrechnet werden können. Es hätte sich dann für 2016 nur ein positives zu versteuerndes Einkommen von 101.162 € ergeben, auf das nach Abzug der Gewerbesteueranrechnung gemäß § 35 EStG von 25.899,00 € und einer Ermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen keine Einkommensteuer hätte gezahlt werden müssen. Tatsächlich sei für 2016 aber Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer in Höhe von insgesamt 491.486,45 € festgesetzt worden (Anlage AA pp. 38). 25

Für das Verfahren vor den Niedersächsischen Finanzgericht seien den Eheleuten DD Gerichtskosten in Höhe von 19.904,00 € berechnet worden (Anlage AA pp. 39). 26

Der Gesellschafterin EE sei insgesamt ein Schaden von 128.525,32 € entstanden: 27

Die ausschließlich auf dem Sanierungsgewinn beruhende Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer belaufe sich auf 113.683,32 €. Dieser Betrag ergebe sich aus der Differenz zwischen der mit Bescheid vom 2. Dezember 2016 tatsächlich festgesetzten Einkommensteuer inkl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer in Höhe von 124.851,26 € (Anlage AA pp. 26) und der sich bei Simulation der Einkommensteuerberechnung ergebenden Steuerlast von 11.167,94 € (Simulation Anlage AA pp. 40). Zudem seien Zinsen in Höhe von 14.842,00 € festgesetzt worden (Anlage AA pp. 26). 28

Mit Ausnahme der gegen die Eheleute DD festgesetzten Kirchensteuer seien sämtliche Zahlungen gegenüber den Finanzämtern bzw. den Gemeinden Bramsche und Bad Bentheim erbracht worden. 29

Die Beklagte hat behauptet, das Mandatsverhältnis habe ausschließlich in dem Umfang bestanden, wie er sich aus ihrem Schreiben vom 15. November 2011 an die Insolvenzschriftführerin ergebe. Der Auftrag habe lediglich die Untersuchung des geplanten Forderungsverzichts auf seine steuerlichen Konsequenzen beinhaltet. Zudem habe sie - insoweit unstreitig - am 25. Oktober 2011 (Anlage B2) den Auftrag zur Erstellung einer transparenten Mittelfristplanung erhalten, aufgrund dessen sie den Businessplan vom 10. Januar 2012 (Anlage B 3) erstellt habe. Sie sei daher insbesondere weder in Gespräche mit der FF noch in Gespräche mit Banken zur Finanzierung des Rückkaufpreises eingebunden gewesen. Verhandlungen mit dem Land Niedersachsen über eine Landesbürgschaft seien vor dem Hintergrund allgemeiner Liquiditätsprobleme der Insolvenzschriftführerin geführt worden, nicht aber im Zusammenhang mit der geschlossenen Rückkaufvereinbarung. Sie habe die Rückkaufvereinbarung vor ihrer Unterzeichnung nicht zur Kenntnis erhalten, diese sei von ihr auch nicht entworfen worden. Die - von der Beklagten zu unterscheidende - GG AG Rechtsanwaltsgesellschaft habe lediglich einen Textbaustein geliefert, der aber die Vereinbarung eines Teilforderungsverzichts zugrunde gelegt habe. Sie sei auch nicht mit der Erstellung eines Sanierungsplans beauftragt worden. 30

Nach Unterzeichnung der Rückkaufvereinbarung habe sie die Insolvenzschriftführerin darauf hingewiesen, dass aufgrund dieser konkreten Vertragsgestaltung eine Steuerfreiheit ausscheide. Dazu habe es am 29. Februar 2012 ein Gespräch gegeben, in dem auch eine alternative Gestaltungsmöglichkeit ("alternatives GmbH-Modell") erörtert worden sei. Das habe der Geschäftsführer der Insolvenzschriftführerin BB aber abgelehnt und den Rückkaufpreis an dem Tag bezahlt. 31

Die Beklagte hat gemeint, dass ihr eine Pflichtverletzung daher nicht vorzuwerfen sei. Zudem seien die ihr vorgeworfenen Pflichtverletzungen nicht kausal für den vom Kläger behaupteten Schaden, weil entsprechend den

Ausführungen des Finanzamts Osnabrück Stadt mit Bescheiden vom 9. Juni 2015 (Anlage AA pp. 19) und vom 26. September 2016 (Anlage AA pp. 22) die Voraussetzungen des Sanierungserlasses, losgelöst vom Vorliegen eines Konfusionsgewinns, nicht vorgelegen hätten.

Das Landgericht hat die Klage mit dem wegen der erstinstanzlich gestellten Anträge in Bezug genommenen Urteil abgewiesen. Der Kläger habe einen kausalen Schaden nicht schlüssig dargelegt, weil die Voraussetzungen des Sanierungserlasses bei der zugrunde zu legenden hypothetischen Behördenentscheidung zum Zeitpunkt des Abschlusses der Rückkaufvereinbarung nicht vorgelegen hätten. Darüber hinaus könne die Klage auch deshalb keinen Erfolg haben, weil der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoßen habe. Bei den sich aus dem Sanierungserlass ergebenden Vorteilen handele es sich daher um solche, die nach dem Gesetz schlechterdings nicht hätten gewährt werden dürfen. Gerichtskosten und Beratungshonorar könne der Kläger nicht ersetzt verlangen, weil es sich bei ihnen um zweckentsprechende Rechtsverfolgungskosten gehandelt habe; lege man den Vortrag des Klägers zugrunde, hätte die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns erreicht werden können.

33

Dagegen wendet sich der Kläger mit seiner Berufung, mit der er seine erstinstanzlichen Anträge im Wesentlichen weiterverfolgt.

34

Der Kläger meint, das Landgericht sei fehlerhaft davon ausgegangen, dass eine Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns nicht zu erreichen gewesen wäre. Sein Vortrag sei nicht umfassend gewürdigt worden. Der Steuerfreiheit stehe auch nicht entgegen, dass hier ein sog. Konfusionsgewinn eingetreten sei.

35

Die Auffassung des Landgerichts, ein Schadenersatzanspruch sei deshalb zu verneinen, weil der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoße, stehe im Widerspruch zu der einschlägigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs. Bereits aus der vom Landgericht zitierten

36

Entscheidung des Bundesgerichtshofs vom 13. März 2014 (IX ZR 23/10) ergebe sich, dass es unerheblich sei, dass sich der Sanierungserlass im Jahr 2016 als rechtswidrig herausgestellt habe. Das Landgericht habe auch übersehen, dass auf Altfälle der Sanierungserlass als ständige Verwaltungspraxis angewandt werde und der Steuerpflichtige für Sanierungsgewinne einschließlich bis zum 8. Februar 2017 vollzogener Schuldenerlasse die Anwendung von § 3 a EStG i.V.m. § 3c Abs. 4 EStG beantragen könne.

Zu Unrecht habe das Landgericht auch den Anspruch auf Ersatz von Gerichtskosten und Beratungshonoraren abgelehnt. Soweit, wie das Landgericht meine, das Beratungsziel Steuerfreiheit nicht zu erreichen gewesen sei, könnten die in Rede stehenden Kosten nicht diejenigen einer zweckentsprechenden Rechtsverfolgung sein. In dem Fall wäre die Beklagte auch verpflichtet gewesen, die Insolvenzschriftführerin über die fehlenden Erfolgsaussichten der Rechtsverfolgung aufzuklären. Aber auch in dem Fall, dass das Beratungsziel Steuerfreiheit hätte erreicht werden können, handele es sich bei diesen Kosten um "Reparaturkosten", die nur deshalb hätten aufgewendet werden müssen, weil die Beklagte den ihr erteilten Auftrag nicht pflichtgemäß ausgeführt habe.

37

Der Kläger meint, dass bei Vorliegen eines Sanierungsplans bei den Finanzbehörden eine Ermessenreduzierung auf Null eingetreten wäre; das Finanzamt hätte sich dann mit den einzelnen Voraussetzungen des Sanierungserlasses nicht beschäftigt, was auch die Historie der Entscheidungen der Finanzverwaltung ergebe.

38

Der Kläger beantragt,

39

das am 31. Januar 2023 verkündete Urteil des Landgerichts Osnabrück zu ändern und

40

1.

41

die Beklagte zu verurteilen, an den Kläger einen Betrag in Höhe von 934.584,21 € nebst

Zinsen in Höhe von 9 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz ab Rechtshängigkeit zu zahlen,

42

2.

die Beklagte zu verurteilen, an den Kläger einen Betrag in Höhe von 1.606.270,45 € nebst Zinsen in Höhe von 5 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz ab Rechtshängigkeit zu zahlen,

43

3.

die Beklagte zu verurteilen, an den Kläger einen Betrag in Höhe von 170.950,90 € nebst Zinsen in Höhe von 5 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz ab Rechtshängigkeit zu zahlen,

44

4.

die Beklagte zu verurteilen, vorgerichtliche Rechtsanwaltskosten in Höhe von 5.951,40 € an den Kläger zu zahlen,

45

5.

die Beklagte zu verurteilen, weitere vorgerichtliche Rechtsanwaltskosten in Höhe von 10.331,46 € an den Kläger zu zahlen,

46

6.

festzustellen, dass die Beklagte verpflichtet ist, sämtliche weiteren Schäden des Herrn DD, Ort2, die über den Klageantrag zu 2.) hinausgehen und die auf der Beratungspflichtverletzung der Beklagten im Zusammenhang mit der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns 2011 beruhen, zu ersetzen,

47

7.

festzustellen, dass die Beklagte verpflichtet ist, sämtliche weiteren Schäden EE, Ort3, die über den Klageantrag zu 3.) hinausgehen und die auf der Beratungspflichtverletzung der Beklagten im Zusammenhang mit der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns 2011 beruhen, zu ersetzen.

Die Beklagte beantragt,

48

die Berufung zurückzuweisen.

49

- Sie verteidigt das angefochtene Urteil unter Wiederholung und Vertiefung ihres erstinstanzlichen Vortrags. 50
- Sie meint, dass eine Steuerfreiheit bereits deshalb nicht zu erreichen gewesen sei, weil ein Konfusionsgewinn vorgelegen habe. Durch den Sanierungserlass sei insoweit eine Selbstbindung der Verwaltung eingetreten, weil dieser durch die Bezugnahme auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 27. Januar 1998 vorgegeben habe, dass andere Sanierungsmaßnahmen als der Forderungsverzicht oder das Schuldanerkenntnis nach dem Sanierungserlass nicht anzuerkennen seien. Daher sei hier auch eine Ausnahme von dem Grundsatz zu machen, dass das Regressgericht die gesamte Sach- und Rechtslage selbständig zu prüfen habe; vielmehr sei die mutmaßliche Behördenentscheidung festzustellen. 51
- II.
- Die Berufung hat keinen Erfolg. 52
- A. Die Klage ist zulässig, und zwar auch, soweit der Kläger Ansprüche aus abgetretenem Recht der Gesellschafter DD und EE geltend macht. 53
- Insbesondere fehlt es insoweit nicht an der Prozessführungsbefugnis des Klägers. 54
- Anderes ergibt sich auch nicht aus der von der Beklagten angeführten Entscheidung des Bundesgerichtshofs (Urteil vom 24. August 2016, VIII ZR 182/15, beck-online). Der Entscheidung lag ein Sachverhalt zugrunde, in dem die anspruchsberechtigte Klägerin vor Klageerhebung ihre Ansprüche unentgeltlich an einen Dritten abgetreten hatte, diese Ansprüche anschließend aber im Wege gewillkürter Prozessstandschaft geltend machte. Der Bundesgerichtshof hat die Prozessführungsbefugnis der dortigen Klägerin verneint, weil es an einem schutzwürdigen Eigeninteresse an der Prozessführung fehle. Ein solches Eigeninteresse fehle, weil die Klägerin die Forderung unentgeltlich übertragen habe (BGH aaO., Rdnr. 19). 55
- Der Sachverhalt liegt hier indes anders. Die Gesellschafter DD und EE haben mit Vertrag vom 26./27. September 2019 ihre Schadensersatzansprüche gegen die Beklagte an den Kläger abgetreten, die sich daraus ergeben, dass eine Steuerfreiheit entstehender Sanierungsgewinne aus der Gestaltung des von FF erklärten Teilverzichts nicht erreicht werden konnte (Anlage AA pp. 2). Infolge der Abtretung macht der Kläger daher ein eigenes Recht geltend, so dass kein Fall der Prozessstandschaft gegeben ist. 56
- B. Die Klage ist jedoch unbegründet. 57
- Der Kläger hat weder aus eigenem noch aus abgetretenem Recht Anspruch auf Schadensersatz gemäß § 280 Abs. 1 Satz BGB. 58
1. Soweit die Insolvenzschuldnerin mit FF eine Rückkaufvereinbarung geschlossen und keinen Teilforderungsverzicht vereinbart hat, liegt eine Pflichtverletzung der Beklagten nicht vor. Die Beklagte war nicht verpflichtet, auf die Geschäftsführung der Insolvenzschuldnerin dahingehend einzuwirken, dass ein Teilforderungsverzicht vereinbart wird. 59
- a. Die Pflichten des Steuerberaters richten sich nach dem Inhalt und Umfang des erteilten Mandats und den Umständen des Einzelfalls. Der Steuerberater ist verpflichtet, sich mit den steuerrechtlichen Punkten zu befassen, die zur pflichtgemäßen Erledigung des ihm erteilten Auftrags zu beachten sind. Zu seinen vertraglichen Nebenpflichten gehört es, den Mandanten vor Schaden zu bewahren und auf Fehlentscheidungen, die für ihn offen zutage liegen, hinzuweisen. Ist nur ein eingeschränktes Mandat gegeben, muss der Berater den Mandanten auch außerhalb dieses Mandats vor Gefahren warnen, die sich bei ordnungsgemäßer Bearbeitung aufdrängen, wenn er Grund zu der Annahme hat, dass sein Auftraggeber sich dieser Gefahr nicht bewusst ist. Vor außerhalb seines Auftrags liegenden steuerlichen Fehlentscheidungen hat der Steuerberater nur zu warnen, wenn sie ihm

bekannt oder für einen durchschnittlichen Berater auf den ersten Blick ersichtlich sind(

BGH, Urteil vom 7. Dezember 2017, IX ZR 25/17, m.w.N., beck-online).

b. Ein Mandat mit dem Inhalt "Sicherstellung der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns" hat der Kläger bereits nicht schlüssig dargelegt. 61

aa. Dieser behauptete Umfang des Mandats - Sicherstellung der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns - ergibt sich nicht aus dem Schreiben der Beklagten vom 15. November 2011 (Anlage AA pp. 4). 62

Der Inhalt des Auftrags ist als Beantwortung einer abstrakten Frage umschrieben, nämlich welche steuerlichen Konsequenzen der Forderungsverzicht eines Fonds hätte, auch wenn die Parteien gemeinsam bereits die von FF erworbenen Inhaberschuldverschreibungen in den Blick genommen haben sollten. Dementsprechend wird in der Folge des Schreibens auch dargestellt, unter welchen Voraussetzungen ein Sanierungsgewinn steuerfrei sein kann. Keinesfalls wird ein konkreter Vertragsentwurf einer steuerlichen Prüfung unterzogen, wofür bereits der Umstand spricht, dass ausweislich der in dem Schreiben voran gestellten Sachverhaltsschilderung lediglich von "einem" namentlich nicht benannten Fonds gesprochen wird. 63

Daraus ergibt sich lediglich der zwischen den Parteien unstreitige Auftragsumfang, nämlich die Untersuchung eines geplanten Forderungsverzichts auf seine steuerlichen Konsequenzen, nicht aber die "Sicherstellung der Steuerfreiheit" dergestalt, dass die Beklagte sämtliche maßgeblichen Voraussetzungen, die zur Erlangung der Steuerfreiheit vorliegen mussten, zu schaffen, überwachen und koordinieren hatte. 64

bb. Die Behauptung des Klägers, der geschäftsführende Gesellschafter DD habe die Beklagte explizit damit beauftragt, die steuerlichen Konsequenzen der beabsichtigten Sanierung zu prüfen, zu beraten und insbesondere die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns zu erzielen bzw. mit ihrer Beratung abzusichern, ist unsubstantiiert. 65

Spätestens nach Bestreiten dieses Auftrags durch die Beklagte hätte der Kläger konkret vortragen müssen, wann, welcher Person gegenüber und in welcher Weise der Auftrag erteilt (Angebot und Annahme) worden sein soll. Entsprechender Vortrag findet sich auch nicht in dem Schriftsatz des Klägers vom 30. Januar 2024, nach dem der Senat in der mündlichen Verhandlung vom 16. Dezember 2023 - versehentlich nicht protokolliert - auf die fehlende Substantiierung des Vortrags hingewiesen hatte. Aus dem unstreitigen Umstand, dass die Beklagte Kenntnis von der geplanten Vereinbarung eines Teilforderungsverzichts mit FF hatte, lässt sich nicht auf die Erteilung des behaupteten Mandats schließen. 66

cc. Ein Auftragsverhältnis mit dem behaupteten Inhalt ist auch nicht dadurch zustande gekommen, dass die Beklagte - wie der Kläger behauptet - die Verhandlungen über den Abschluss der Rückkaufvereinbarung und die Finanzierung des Rückkaufpreises begleitet sowie den Entwurf mitgestaltet und geprüft hat. 67

Der Vortrag des Klägers dazu ist nicht hinreichend substantiiert, worauf er seitens des Senats mit der Terminsladung vom 28. Juli 2023 hingewiesen worden ist. 68

Dass die Beklagte - so der Kläger - vollumfänglich in alle Sachverhaltsaspekte eingebunden war, so dass der Geschäftsführer der Insolvenzschriftschuldnerin sich vollumfänglich darauf verlassen durfte, dass die Beklagte die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns rechtssicher beraten und gestalten werde, ergibt sich aus dem vom Kläger für diese Behauptung vorgelegten Schriftverkehr nicht. 69

(1) Dem vorgelegten E-Mail-Verkehr vom 16. und 20. Dezember 2011 zwischen dem für die Beklagte handelnden Steuerberater HH und dem Prokuristen der Insolvenzschriftschuldnerin JJ sowie Herrn KK als Vertreter des Portfolio Management FF (Anlage AA pp. 7) lässt sich zwar entnehmen, dass von der Beklagten ein "Formulierungsvorschlag für den Teilverzicht (auflösende Bedingung) im Laufe des Tages" per E-Mail übersandt werden sollte, was dafür sprechen könnte, dass die Beklagte die Vertragsgestaltung übernommen hatte. Jedoch ist in der Folge von der LL Rechtsanwaltskanzlei, also nicht der Beklagten, lediglich ein "Textbaustein" formuliert

worden, der per E-Mail (Anlage B4) an den Prokuristen der Insolvenzschriftnerin, Herrn JJ, übersandt worden ist. Der Insolvenzschriftnerin ist entsprechend auch nur ein Honorar für den "*Entwurf Textbaustein auflösende Bedingung Forderungsverzicht*" in Rechnung gestellt worden (Anlage AA pp. 8).

Zutreffend weist die Beklagte darauf hin, dass sich der E-Mail des Prokuristen JJ vom 19. Dezember 2011 (Anlage AA pp. 7) vielmehr entnehmen lässt, dass der Vertrag von Herrn KK entworfen werden sollte. 71

(2) Auch aus dem Umstand, dass sich die Beklagte bereits vor Abschluss der Rückkaufvereinbarung um die Vermittlung einer Landesbürgschaft zu Gunsten der Insolvenzschriftnerin bemüht hat (Anlage AA pp. 50), lässt sich der behauptete Mandatsumfang nicht herleiten. 72

Die Beklagte behauptet dazu, die Landesbürgschaft habe in keinem Zusammenhang mit der beabsichtigten Vereinbarung mit FF gestanden, sondern der Absicherung von Darlehen zur allgemeinen Finanzierung der Beklagten dienen sollen. Dem gegenüber behauptet der Kläger, die Bürgschaft sei zur Absicherung des Darlehens der Sparkasse Ort4 gedacht gewesen, das zur Finanzierung des Rückkaufpreises aufgenommen werden sollte. 73

Insofern kann zu Gunsten des Klägers unterstellt werden, dass die Bürgschaft der Absicherung des für die Finanzierung der Rückkaufvereinbarung aufzunehmenden Darlehens dienen sollte. Eine umfassende Mandatierung zur Sicherstellung der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns folgt daraus nämlich nicht. 74

Entsprechendes gilt für die Behauptung des Klägers, dass es vor Abschluss der Rückkaufvereinbarung auch Anfragen und Gespräche mit anderen Banken zur Finanzierung der an FF zu zahlenden Ablösesumme gegeben habe, in die die Berater der Beklagten ständig und umfassend beratend involviert gewesen seien. Zudem hätten sie in regelmäßigem Austausch mit der MM gestanden. 75

(3) Anderes ergibt sich auch nicht aus der E-Mail mit anhängendem Screenshot vom 21. November 2011 (Anlage AA pp. 51), der eine vom Steuerberater HH erstellte Tabelle abbildet. Aus dieser Tabelle, die den "finalen Stand der Unternehmensplanung" wiedergeben soll, ergibt sich, dass die Beklagte das Jahresergebnis für 2011 um einen Forderungsverzicht bereinigt hat. 76

Mehr als die unstrittige Tatsache, dass die Beklagte von dem beabsichtigten Forderungsverzicht Kenntnis hatte, lässt sich dieser E-Mail nicht entnehmen. 77

(4) Ein Rückschluss auf eine Beauftragung zur "Sicherstellung der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns" ist auch nicht aufgrund der E-Mail vom 23. November 2011 (Anlage AA p.p. 52) gerechtfertigt. Darin beantwortet der Steuerberater HH lediglich die Frage nach der Zuständigkeit der Finanzämter für die Entscheidung über den Erlass der Einkommenbzw. Gewerbesteuer. 78

(5) Auch aus der E-Mail des Prokuristen JJ an den Mitarbeiter der MM Ort4, Herrn NN, lässt sich nichts für den behaupteten Mandatsumfang herleiten (Anlage AA pp. 53). Herr JJ übermittelt lediglich Zahlen eines von der Beklagten erstellten "Szenarios" bei einem Verzicht von 7,7 Mio. €. Daraus folgt nicht mehr als die - unstrittige - Kenntnis der Beklagten von einem beabsichtigten Forderungsverzicht. 79

(6) Auch soweit die Beklagte den Geschäftsführer der Insolvenzschriftnerin DD dazu gedrängt haben soll, die drohende Zahlungsunfähigkeit der Insolvenzschriftnerin noch vor dem Bilanzstichtag 31. Dezember 2011 zu beseitigen (Anlage AA pp. 20), folgt daraus keine umfassende Mandatierung zur Sicherstellung der Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinns. 80

(7) Eine andere Betrachtung ist auch nicht aufgrund der Rechnung vom 28. Juni 2012 geboten (Anlage AA pp. 8). Dort rechnet die Beklagte lediglich die "*Prüfung Entwurf FF für Nachtragsvereinbarung zur Rückkaufvereinbarung*"

Inhaberschuldverschreibung" ab. Eine Prüfung der Rückkaufvereinbarung vom 30. Dezember 2011 ergibt sich daraus gerade nicht.

(8) Auch in der Gesamtschau ist der Rückschluss auf eine umfassende Mandatierung zur Sicherstellung der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns nicht gerechtfertigt. Dabei ist für den Senat von maßgeblicher Bedeutung, dass die Rückkaufvereinbarung der Beklagten vor ihrem Abschluss weder zur Kenntnis noch zur Prüfung vorgelegt worden ist. Davon hat der Senat auszugehen, weil der Kläger auch auf den mit der Ladungsverfügung vom 28. Juli 2023 erteilten Hinweis des Senats nicht dazu vorgetragen hat, wann und auf welchem Wege eine für die Beklagte handelnde Person vor dem 30. Dezember 2011 einen Entwurf der Rückkaufvereinbarung erhalten und mit welchem Ergebnis die Beklagte die behauptete Prüfung abgeschlossen hat.

82

c. An einer Pflichtverletzung der Beklagten in Bezug auf den Abschluss der Rückkaufvereinbarung fehlt es aber auch deshalb, weil der Umstand, dass der Gewinn aus dem Rückkauf durch Konfusion entstanden ist, der Erlassfähigkeit der auf ihn zu entrichtenden Steuer nicht entgegensteht.

83

Im Sanierungserlass des Bundesfinanzministeriums vom 27. März 2003, der zum hier fraglichen Zeitpunkt 2011/2012 von den Finanzbehörden anzuwenden war, heißt es unter II Satz 1 und 2:

84

"Ein Sanierungsgewinn ist die Erhöhung des Betriebsvermögens, die dadurch entsteht, dass Schulden zum Zweck der Sanierung teilweise erlassen werden. Schulden werden insbesondere erlassen

85

- *durch eine vertragliche Vereinbarung zwischen Schuldner und dem Gläubiger, durch die der Gläubiger auf eine Forderung verzichtet (Erlassvertrag nach § 397 Abs. 1 BGB) oder*

86

- *durch ein Anerkenntnis, dass ein Schuldverhältnis nicht besteht (negatives Schuldanerkennnis nach § 397 Abs. 2 BGB,*

87

BFH-Urteil vom 27. Januar 1998, BStBl. II S. 537)."

Nach Auffassung des Senats folgt bereits aus der Verwendung des Wortes "insbesondere", dass der Sanierungserlass nicht ausschließlich im Fall eines Forderungsverzichts oder eines Erlassvertrages anzuwenden war. Anderes ergibt sich auch nicht aus der von der Beklagten in Bezug genommenen Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 27. Januar 1998. Dort heißt es, dass der Senat andere Maßnahmen als den Erlassvertrag oder ein negatives Schuldanerkennnis regelmäßig nicht als Erlass angesehen hat (

88

BFH, Urteil vom 27. Januar 1998, VIII R 64/96, beck-online). Die Formulierung "regelmäßig" macht deutlich, dass andere Vertragsgestaltungen nicht prinzipiell von der Anwendung des § 3 Nr. 66 EStG in der damals geltenden Fassung, die inhaltlich dem Sanierungserlass entspricht, ausgeschlossen sein sollen.

Zudem kann es nach dem Sinn und Zweck des Sanierungserlasses - gemäß dessen Ziffer III. die Förderung der außergerichtlichen Sanierung und die Stärkung der Gläubigerautonomie - nicht darauf ankommen, in welcher Weise das Schuldverhältnis erlischt (und einen Gewinn beim Schuldner generiert). Nur das beschreibt indes der Begriff der Konfusion; die Vereinigung von Schuldner und Gläubiger in einer Person, die zum Erlöschen des Schuldverhältnisses führt, weil dieses begrifflich davon ausgeht, dass sich mindestens zwei Personen gegenüberstehen (Fetzer in: MüKo, 9. Auflage 2022, Vorbem. § 362, Rdnr. 4., beck-online). Der Umstand, dass eine Konfusion vorliegt, sagt nichts über den Inhalt der vertraglichen Abreden aus, die zum Eintritt der Konfusion geführt haben. Er erlaubt also auch keinen Rückschluss darauf, ob der Gläubiger unentgeltlich eine bereits bestehende Forderung gegen den Schuldner aufgegeben hat.

89

Auch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs steht dieser Beurteilung durch den Senat nicht entgegen. Grundsätzliche Aussagen des Inhalts, dass ausschließlich aus Erlassverträgen oder negativen

Schuldanerkenntnissen generierte Gewinne vom Sanierungserlass erfasst werden sollen, lassen sich keiner der vom Senat recherchierten Entscheidungen entnehmen. Soweit die Voraussetzungen von § 3 Nr. 66 EStG bzw. des Sanierungserlasses verneint worden sind, fehlte es entweder an der Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens (

Urteil vom 22. November 1983, VIII R 14/81, beck-online), an der Sanierungsabsicht (Urteil vom 26. November 1980, I R 52/77, beck-online), an der unentgeltlichen Aufgabe eines Vermögenswertes (Urteil vom 19. März 1991, VIII R 214/85, beck-online) oder an der Sanierungseignung (Urteil vom 19. März 1993, III R 79/91, beck-online)

Das gilt auch unter Berücksichtigung der vom Finanzamt Osnabrück Stadt im Einspruchsbescheid vom 26. September 2016 in Bezug genommenen

91

Entscheidungen des Bundesfinanzhofs vom 14. Oktober 1987 (I R 381/83, juris) und 31. Januar 1985 (IV R 149/82, beck-online). Einen Grundsatz, nach dem eine Erlassfähigkeit von Gewinnen, die nicht durch einen rechtstechnischen Erlass, einen Verzicht oder ein negatives Schuldanerkenntnis entstanden sind, ausnahmslos ausscheide, vermag der Senat auch diesen Entscheidungen nicht zu entnehmen. Der Bundesfinanzhof hat in den Entscheidungen vom 31. Januar 1985 und vom 14. Oktober 1987 den Steuererlass nicht aus formalen Gründen allein wegen des Vorliegens einer Konfusion abgelehnt. Maßgeblich war vielmehr, dass es in den Fällen an einer unentgeltlichen Aufopferung eines bereits vorhanden Vermögenswertes des Gläubigers fehlte. Dementsprechend hat der Bundesfinanzhof auch angenommen, dass bei Austauschverhältnissen ebenfalls ein Sanierungsgewinn entstehen kann, soweit der Wert des Schuldenerlasses den Wert der Gegenleistung übersteigt (Urteil vom 19. März 1991, VIII R 214/85, beck-online).

Soweit der Wert der Inhaberschuldverschreibungen den seitens der Insolvenzschnldnerin gezahlten Rückkaufpreis überstiegen hat, lag daher - das Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des Sanierungserlasses unterstellt - ein Sanierungsgewinn im Sinne des Sanierungserlasses vor.

92

Dass die Insolvenzschnldnerin und FF übereinstimmend davon ausgegangen sind, dass wirtschaftlich ein Erlass der Forderung aus der Inhaberschuldverschreibung erfolgt, soweit deren Wert den gezahlten Rückkaufpreis übersteigt, ergibt sich eindeutig aus der zu Ziffer 1. des Vertrages verwendeten Überschrift "*ERLASS UND STUNDUNG*". Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass die Insolvenzschnldnerin und FF den Rückkaufpreis als wertgleiche Gegenleistung für die Rückübertragung der Inhaberschuldverschreibungen und die Vernichtung der Globalurkunde angesehen haben. Ein vergleichbarer Sachverhalt, wie er der

93

Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 19. März 1991 (VIII R 214/85, beck-online) zugrunde gelegen hat, ist daher hier nicht gegeben.

d. Die Beklagte hat auch keine Nebenpflicht dergestalt verletzt, dass sie die Insolvenzschnldnerin nicht darauf hingewiesen hat, dass die Vereinbarung eines Erlasses, Verzichts oder eines negativen Schuldanerkenntnisses im Vergleich zur Vereinbarung eines Rückkaufs der sicherere Weg zur Erlangung der Steuerfreiheit dargestellt hätte.

94

Über den Kernbereich des Auftrags hinausgehende Nebenpflichten (Warn- und Hinweispflichten) können sich für den Steuerberater zwar, wie bereits ausgeführt, im Einzelfall aus § 242 ergeben. So ist der Steuerberater verpflichtet, den Mandanten vor Schaden zu bewahren, insbes. auf Fehlentscheidungen, die für den Berater offen zutage liegen, hinzuweisen (Detlev Fischer in BeckOK BGB, Hau/Poseck, Stand 1. August 2023, § 675, Rdnr. 47, m.w.N.).

95

Eine solche Nebenpflicht bestand aus dem übernommenen Mandat jedoch nicht, weil für die Beklagte nicht offen zu Tage lag, dass die Insolvenzschnldnerin keinen Teilforderungsverzicht vereinbaren werde. Die Beklagte hat ausweislich ihres Schreibens vom 15. November 2011 (AA pp.4) den Auftrag für die steuerliche Beurteilung eines geplanten Forderungsverzichts erhalten. In sämtlichen weiteren Schreiben (A. 2. b. cc.) war stets von einem Forderungsverzicht die Rede. Die LL Rechtsanwalts-gesellschaft hat einen Entwurf für einen Textbaustein für einen Forderungsverzicht erstellt. Der von Herrn KK verwendete Begriff der "*Ablösung*" (AA pp. 7) spricht nicht gegen die Vereinbarung eines Teil-Verzichts.

96

Die Beklagte durfte auch davon ausgehen, dass dem Geschäftsführer einer international tätigen Unternehmensgruppe durchaus bewusst ist, dass im Einzelfall konkrete vertragliche Ausgestaltungen

maßgeblichen Einfluss auf deren steuerliche Behandlung haben können, und er deshalb auch einen Verzicht - und keinen Rückkauf - vereinbaren wird, wenn er dies bereits beabsichtigt und ein Gutachten zur steuerlichen Behandlung eines Gewinn aus einem Forderungsverzicht bei der Beklagten in Auftrag gegeben hat.

Zudem ist - wie ausgeführt - der Beklagten die Rückkaufvereinbarung auch nicht vor ihrer Unterzeichnung zur Kenntnisnahme und Prüfung vorgelegt worden. 98

2. Eine für den geltend gemachten Schaden kausale Pflichtverletzung ist auch nicht darin zu sehen, dass die Beklagte keinen Sanierungsplan erstellt hat. 99

a. Die Beklagte war nicht verpflichtet, einen Sanierungsplan zu erstellen. Das Mandat war mit der schriftlichen Beantwortung der Frage nach den Voraussetzungen einer Steuerfreiheit und der Erstellung des Businessplans erfüllt. Ein darüber hinaus gehendes Mandat mit dem Inhalt "Sicherstellung der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns" ist - wie ausgeführt - nicht dargelegt. Einen isolierten Auftrag zur Erstellung eines Sanierungsplans hat der Kläger nicht behauptet. 100

b. Eine Pflichtverletzung könnte jedoch darin liegen, dass die Beklagte der Insolvenzschuldnerin nicht dazu geraten hat, einen Sanierungsplan zu erstellen bzw. erstellen zu lassen. Da nach dem Sanierungserlass (dort II.) bei Vorliegen eines Sanierungsplans davon ausgegangen werden kann, dass die Voraussetzungen eines begünstigten Sanierungsgewinns erfüllt sind, dürfte sich die Erstellung eines Sanierungsplans zumindest als der sicherste Weg zur Erlangung der Steuerfreiheit darstellen. 101

Ob die Beklagte aus dem bestehenden Mandatsverhältnis zur Erteilung dieses Rats verpflichtet war, bedarf indes keiner abschließenden Entscheidung, weil diese Pflichtverletzung nicht kausal für den eingetretenen Schaden war. 102

Es kann nämlich, anders als der Kläger meint, nicht davon ausgegangen werden, dass die Finanzbehörden bei Vorliegen eines Sanierungsplans die einzelnen Voraussetzungen des Steuererlasses nicht mehr geprüft hätten. 103

Nach dem Sanierungserlass sind Voraussetzungen für die Annahme eines begünstigten Sanierungsgewinns die Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des Schuldnerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger (II. Abs. 2 Satz 1 des Sanierungserlasses). Dass vom Vorliegen dieser Voraussetzungen ausgegangen werden kann, wenn ein Sanierungsplan vorliegt (II. Abs. 2 Satz 2 des Sanierungserlasses), entbindet die Finanzbehörden nach dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung jedoch nicht von der Prüfung, ob in dem Sanierungsplan diese Voraussetzungen auch dargelegt sind. Die Rechtsauffassung des Klägers würde im Ergebnis dazu führen, dass es auf den Inhalt des Sanierungsplans überhaupt nicht ankäme, was nach Auffassung des Senats nicht richtig sein kann. 104

Ein hypothetisch von der Beklagten erstellter Sanierungsplan hätte jedoch keine Informationen enthalten, die inhaltlich über diejenigen hinausgehen, die die Beklagte dem Finanzamt Osnabrück-Stadt im Zuge des durchgeführten Einspruchsverfahrens unterbreitet hat. Auf den entsprechenden Hinweis des Senats (II. des Beschlusses vom 21. Dezember 2023) hat der Kläger keine Gesichtspunkte vorgetragen, die in einen Sanierungsplan aufzunehmen gewesen wären und über den von der Beklagten gehaltenen Sachvortrag im Einspruchsverfahren hinausgehen. 105

Dem Finanzamt Osnabrück-Stadt wäre daher auch im Fall pflichtgemäßen Handelns der Beklagten kein abweichender Sachverhalt zur Beurteilung unterbreitet worden. Der Senat hat daher davon auszugehen, dass das Finanzamt Osnabrück-Stadt auch bei Vorliegen eines Sanierungsplans in gleicher Weise über den Antrag der Eheleute DD auf Erlass der Einkommensteuer entschieden hätte, wie es mit Bescheiden vom 9. Juni 2015 (Anlage AA pp. 19) und vom 26. September 2016 (Anlage AA pp. 22) geschehen ist. Für eine hypothetische Behördenentscheidung oder eine selbständige Prüfung der Sach- und Rechtslage durch den Senat ist daher kein Raum. 106

3. Eine Pflichtverletzung ist der Beklagten auch insoweit nicht vorzuwerfen, als sie - nach der Behauptung des Klägers - die Insolvenzschuldnerin nach dem 1. Januar 2012 nicht auf evtl. eintretende Schwierigkeiten hingewiesen hat, die wegen der Vereinbarung eines Rückkaufs statt eines Verzichts eintreten könnten. **107**

Ein entsprechender Hinweis dahingehend, dass - wie ausgeführt - die Vereinbarung eines Verzichts im Vergleich zum Rückkauf der sicherere Weg gewesen wäre, die Steuerfreiheit zu erreichen, war nach Unterzeichnung der Rückkaufvereinbarung nicht mehr notwendig, weil eine etwaig durch die Vereinbarung des Rückkaufs eintretende steuerliche Belastung nicht mehr rückgängig gemacht werden konnte. **108**

Der Steueranspruch entsteht gemäß § 38 AO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Der Steueranspruch in Folge der geschlossenen Rückkaufvereinbarung war also bereits am 31. Dezember 2011 entstanden, als die Konfusion in der Person der Insolvenzschuldnerin eingetreten war. Gemäß Ziffer 1.1 der Rückkaufvereinbarung erfolgte der Kauf am 31. Dezember 2011, lediglich die Zahlung des Kaufpreises wurde gestundet (Ziffer 1.2). Die Übereignung der Globalurkunde erfolgte durch Verschaffung des mittelbaren Besitzes gemäß § 930 BGB. **109**

Der Steuertatbestand war daher bereits am 31. Dezember 2011 verwirklicht. Da spätere Änderungen im Sachverhalt den bereits verwirklichten Steueranspruch nicht berühren, weil das tatsächliche Geschehen nicht mit Wirkung für die Vergangenheit beseitigt werden kann (vgl. Koenig/Koenig, AO, § 175, Rdnr. 34, zitiert nach beck-online), kommt es auch nicht darauf an, ob FF Anfang des Jahres 2012 zu einer Änderung der Vereinbarung mit Rückwirkung zum 31. Dezember 2011 bereit gewesen wäre. **110**

4. Eine kausale Pflichtverletzung der Beklagten ist auch nicht darin zu sehen, dass sie nicht vor Abschluss der Rückkaufvereinbarung eine verbindliche Auskunft des Finanzamts gemäß § 89 AO eingeholt hat. **111**

Der Kläger hat bereits nicht dargelegt, welcher genau bestimmte steuerliche Sachverhalt dem Finanzamt hätte vorgelegt werden sollen. Soweit der Kläger darauf abzielt, dass sich das Finanzamt zu dem Umstand hätte äußern sollen, dass kein Verzicht oder Erlass, sondern ein Rückkauf vereinbart werden sollte, musste die Beklagte - wie ausgeführt - damit nicht rechnen und somit auch keine diesbezügliche verbindliche Auskunft einholen. **112**

Da der Entwurf der Rückkaufvereinbarung, wie sich aus dem E-Mailverkehr vom 16. und 20. Dezember 2011 zwischen dem für die Beklagte handelnden Steuerberater HH und dem Prokuristen der Insolvenzschuldnerin JJ sowie Herrn KK als Vertreter des Portfolio Management FF (Anlage AA pp. 7) ergibt, am 20. Dezember 2011 noch nicht fertiggestellt war, war es zudem ausgeschlossen, dass das Finanzamt noch vor dem 31. Dezember 2011 eine verbindliche Auskunft erteilt hätte. **113**

5. Eine Pflichtverletzung der Beklagten ist auch nicht darin zu sehen, dass sie die Insolvenzschuldnerin nicht auf die Erfolglosigkeit der Rechtsverfolgung hingewiesen hat. **114**

Ein solcher Hinweis war nicht erforderlich, weil die Rechtsverfolgung nicht aussichtslos war. Wie ausgeführt, stand der Umstand, dass der Gewinn durch Konfusion entstanden ist, der Annahme eines begünstigten Sanierungsgewinns nicht entgegen. Zudem ist nach dem Klägervortrag davon auszugehen, dass die Voraussetzungen des Sanierungserlasses - Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungsseignung des Schuldnerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger - vorgelegen haben. Dass die Beklagte diese Voraussetzungen pflichtwidrig als erfüllt erachtet hat, wird vom Kläger nicht geltend gemacht. **115**

6. Der Kläger hat seinen Vorwurf eines unstrukturierten Vorgehens der Beklagten im Rechtsmittelverfahren trotz entsprechenden Hinweises des Senats in der mündlichen Verhandlung vom 16. November 2023 - versehentlich nicht protokolliert - nicht präzisiert. **116**

Die Kostenentscheidung beruht auf § 97 Abs.1 ZPO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.

117

Hinweis:

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.