

# Bundesgerichtshof

IM NAMEN DES VOLKES

## URTEIL

§§ 125, 134, 139, 817 BGB; 3 1 SchwarzArbG

- 1. Ist ein Vertrag gemäß §§ 134, 139 BGB unwirksam, weil mit einer vertraglichen Regelung (hier: Rückdatierung) eine Steuerverkürzung beabsichtigt war, so steht § 817 Satz 2 BGB der Rückforderung einer erbrachten Leistung nur insoweit entgegen, wie diese Leistung dem Vertragspartner gerade als Gegenleistung für die steuerverkürzende Abrede zufließen sollte.**
- 2. Die Erwägungen, die im Falle eines Verstoßes gegen § 1 Abs. 2 Nr. 2 SchwarzArbG zur umfassenden Versagung bereicherungsrechtlicher Rückforderungsansprüche führen, gelten insoweit nicht in gleicher Weise.**

BGH, Urteil vom 14.12.2016, Az.: IV ZR 7/15

### **Tenor:**

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des 12. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Oldenburg vom 2. Dezember 2014 im Kostenpunkt und insoweit aufgehoben, als die Berufung des Klägers hinsichtlich des auf weiteren Bereicherungsausgleich in Höhe von 560.961,16 € nebst Zinsen gerichteten Klagebegehrens zurückgewiesen worden ist.

Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zur neuen Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Revisionsverfahrens, an das Berufungsgericht zurückverwiesen.

Von Rechts wegen

### **Tatbestand:**

1

Der Kläger verlangt, soweit für das Revisionsverfahren noch von Interesse, vom Beklagten, einem Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Ausgleich von Zahlungen aus ungerechtfertigter Bereicherung.

2

Der Beklagte war Kommanditist einer S.      Verwaltungs GmbH & Co. KG (im Folgenden nur S KG). Diese gründete zusammen mit weiteren Gesellschaftern am 17. November 2007 acht Kommanditgesellschaften, in denen sie jeweils eine Mehrheitsbeteiligung

übernahm. Der Unternehmensgegenstand von vier dieser Gesellschaften (im Folgenden als Kraftwerksgesellschaften bezeichnet) bestand im Betrieb von Blockheizkraftwerken, derjenige der weiteren vier Gesellschaften (im Folgenden als Verwertungsgesellschaften bezeichnet) in der Abnahme der in den Blockheizkraftwerken produzierten Wärmeenergie, um damit Klärschlämme zu trocknen und diese weiterzuveräußern. Komplementärin aller acht Gesellschaften war die am 16. November 2007 gegründete und am 22. April 2008 in das Handelsregister eingetragene R. Verwaltungs-GmbH (im Folgenden nur als Komplementärin bezeichnet).

3

Die Einzahlung der von der S KG für ihre Beteiligung an den Kraftwerksgesellschaften zu leistenden Pflichteinlagen in Höhe von jeweils 63.650 € entrichtete der Beklagte am 14. Dezember 2007. Er verpfändete zudem zur Absicherung von Bankdarlehen der Gesellschaften ein eigenes Wertpapierdepot im Wert von 300.000 €.

4

Aufgrund guter Geschäftsergebnisse im Jahre 2007 war der Kläger am Erwerb einer Unternehmensbeteiligung mit steuerlichen Abschreibungsmöglichkeiten interessiert. Sein damaliger Steuerberater stellte daraufhin Anfang März 2008 den Kontakt zum Beklagten her.

5

Der Kläger unterzeichnete in der Folgezeit zwei auf den 12. November 2007 rückdatierte Vertragsurkunden. In einem "Treuhandvertrag" vereinbarte er mit der S KG, dass diese Beteiligungen an den Kraftwerks- und Verwertungsgesellschaften sowie deren Komplementärin erwerben und treuhänderisch für ihn halten solle. Ferner verpflichtete sich der Beklagte in einem "Darlehensvertrag", dem Kläger für den Kauf der Kommanditbeteiligungen an den Kraftwerksgesellschaften und der Stammeinlage an deren Komplementärin ein bis spätestens 31. März 2008 rückzahlbares und mit 6% p.a. verzinstes Darlehen in Höhe von insgesamt 271.350 € zu gewähren sowie für Bankdarlehen der Kraftwerksgesellschaften eine Höchstbetragsbürgschaft in Höhe von 325.000 € zu übernehmen. Der Kläger verpflichtete sich, den Beklagten von dieser Verpflichtung bzw. von einer etwaigen Inanspruchnahme der kreditgebenden Bank zum Zeitpunkt der Beendigung des Darlehensvertrages freizustellen.

6

Auf diesem Wege sollte es dem Kläger ermöglicht werden, die bereits angefallenen Anfangsverluste der Kommanditgesellschaften im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 geltend zu machen.

7

Der Kläger zahlte im April 2008 insgesamt 277.711,16 € an den Beklagten. Ferner verpfändete er ein eigenes Wertpapierdepot im Wert von 300.000 € an die kreditgebende Bank; diese gab die vom Beklagten gestellte Sicherheit in gleicher Höhe frei.

8

Im Juni 2010 fielen die Kraftwerksgesellschaften und ihre Komplementärin in Insolvenz.

9

Mit seiner Klage hat der Kläger, soweit für das Revisionsverfahren noch von Interesse, die Erstattung des an den Beklagten gezahlten Betrages in Höhe von 277.711,16 € sowie des nach seiner Behauptung im Rahmen der Verwertung des Pfandrechts der kreditgebenden Bank zugeflossenen Betrages von 300.000 €, jeweils nebst Zinsen, begehrt.

10

Das Landgericht hat den Beklagten unter Abweisung der weitergehenden Klage zur Zahlung des auf die Beteiligung an der Komplementärin entfallenden Betrages von 16.750 € nebst Zinsen Zug um Zug gegen Wiedereinräumung der dem Kläger an der S KG zustehenden Rechte hinsichtlich der Komplementärin verurteilt. Die Berufung des Klägers hat das Oberlandesgericht zurückgewiesen.

11

Mit der Revision verfolgt der Kläger einen Bereicherungsanspruch im Umfang von weiteren 560.961,16 € nebst anteiligen Zinsen weiter.

### **Entscheidungsgründe:**

12

Die Revision hat Erfolg. Sie führt im Umfang ihrer Einlegung zur Aufhebung des Berufungsurteils und zur Zurückverweisung der Sache an das Berufungsgericht.

13

I. Das Berufungsgericht hat, soweit für das Revisionsverfahren von Interesse, angenommen, dem Kläger stehe gegen den Beklagten kein Anspruch aus § 812 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 BGB zu.

14

Allerdings seien die gesamten Vertragsabreden gemäß §§ 125, 139 Alt. 1 BGB, § 15 Abs. 4 GmbHG formnichtig. Die Verpflichtung zur Übertragung von GmbH-Geschäftsanteilen bedürfe der notariellen Beurkundung. Dies gelte auch für die Begründung von Treuhandverhältnissen, soweit sie - wie hier - bereits bestehende Geschäftsanteile zum Gegenstand hätten. Die fehlende Beachtung des Formgebots habe hierbei gemäß § 139 BGB die Unwirksamkeit der gesamten vertraglichen Abreden zur Folge. Die Parteien hätten die Vereinbarung nicht ohne die Einbeziehung des GmbH-Anteils geschlossen. Der Beklagte habe sich von seinen Beteiligungen vollständig trennen wollen, während der Kläger über seinen Anteil an der Komplementärgesellschaft Einfluss auf die Kommanditgesellschaften habe nehmen wollen. Erst mit seiner Beteiligung an der Komplementär-GmbH sei ihm dies möglich gewesen.

15

Die Vertragsabreden seien zudem auch nach § 134 BGB nichtig. Die Rückdatierung der Verträge habe dem Zweck gedient, einen Beteiligungserwerb des Klägers bereits im Jahr 2007 vorzutäuschen und ihm damit eine Geltendmachung der Verlustzuweisungen der Gesellschaften noch in diesem Steuerjahr zu ermöglichen. Dies erfülle den Tatbestand der Steuerhinterziehung. Vorsätzliche Verstöße beider Parteien gegen steuerliche Vorschriften - wie hier - führten ohne weiteres zur Nichtigkeit der gesamten zugrunde liegenden Vertragsabrede. Eine isolierte Prüfung nur der steuerverkürzenden Abrede finde nach neuerer Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs nicht mehr statt.

16

Gleichwohl könne der Kläger weder die Erstattung der an den Beklagten geleisteten Zahlung in Höhe von 277.711,16 € verlangen noch schulde der Beklagte die Zahlung weiterer 300.000 € wegen der Befreiung von einer eigenen Verbindlichkeit. Es sei bereits zweifelhaft, ob der Kläger überhaupt an den Beklagten geleistet habe, da Verpflichtungen des Klägers aus der als Scheinerklärung gemäß § 117 Abs. 1 BGB nichtigen Darlehensvereinbarung nicht entstanden und Einzelheiten zu der den Zahlungen des Beklagten zugrunde liegenden Vereinbarung mit der S KG nicht bekannt seien. Ein Bereicherungsanspruch scheitere aber jedenfalls am Rückforderungsverbot gemäß § 817 Satz 2 BGB. Die Parteien hätten mit dem Abschluss der Verträge die Absicht verfolgt, dem Kläger mit Hilfe der gewählten Vertragsgestaltung Steuervorteile zukommen zu

lassen, auf die er keinen Anspruch gehabt habe. Beiden Parteien falle damit ein Verstoß gegen die guten Sitten zur Last.

17

II. Diese Ausführungen halten der rechtlichen Nachprüfung nicht in allen Punkten stand. Mit der gegebenen Begründung durfte das Berufungsgericht die Klage auf weiteren Bereicherungsausgleich gemäß § 812 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 BGB nicht abweisen.

18

1. Ohne Rechtsfehler hat das Berufungsgericht allerdings eine Formnichtigkeit des Treuhandvertrages gemäß § 125 Satz 1 BGB, § 15 Abs. 4 Satz 1 GmbHG bejaht, soweit dieser eine Beteiligung an der Komplementärin zum Gegenstand hatte. Gleichmaßen ist die Annahme des Berufungsgerichts, dieser Formmangel erstrecke sich auf die Beteiligung an den Kommanditgesellschaften, aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden.

19

a) Die Formvorschrift des § 15 Abs. 4 Satz 1 GmbHG zielt nicht allein darauf ab, den im Hinblick auf § 16 GmbHG besonders wichtigen Beweis der Anteilsinhaberschaft zu gewährleisten, sondern sie soll auch verhindern, dass GmbH-Geschäftsanteile Gegenstand des freien Handelsverkehrs werden (BGH, Beschluss vom 12. Dezember 2005 - II ZR 330/04, NJW-RR 2006, 1415 Rn. 3; Urteil vom 19. April 1999 - II ZR 365/97, BGHZ 141, 207 unter I 2 d [juris Rn. 21] m.w.N.).

20

aa) Dieser Zweck der Formvorschrift erfordert es, auch die Treuhandabrede über einen bereits bestehenden Geschäftsanteil der notariellen Form zu unterwerfen (BGH, Urteil vom 19. April 1999 aaO [juris Rn. 20.]). Er beansprucht auch bereits in der Gründungsphase der GmbH Geltung (BGH, Beschluss vom 12. Dezember 2005 aaO; Urteil vom 19. April 1999 aaO [juris Rn. 23]).

21

Dabei ist die Vereinbarungstreuhand, mit der ein Gesellschafter mit einem Dritten vereinbart, seinen bisher auf eigene Rechnung gehaltenen Geschäftsanteil nunmehr als Treuhänder für den anderen zu halten, ebenso notariell zu beurkunden (BGH, Beschluss vom 12. Dezember 2005 aaO; Urteil vom 19. April 1999 aaO [juris Rn. 20 ff.]; Reichert/Weller in MünchKomm-GmbHG, 2. Aufl. § 15 Rn. 215 m.w.N.) wie eine Vereinbarung zum Treugeberwechsel (Verse in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht 3. Aufl. § 15 GmbHG Rn. 121; Scholz/Seibt, GmbHG 11. Aufl. § 15 Rn. 230).

22

bb) Die Auffassung der Revisionserwiderung, es stehe einer Formbedürftigkeit hier entgegen, dass die Vertragsparteien die Erzeugung von Verkehrsfähigkeit nicht angestrebt hätten, trifft nicht zu.

23

Zwar wird in Teilen der Literatur eine teleologische Reduktion des Anwendungsbereichs von § 15 Abs. 4 Satz 1 GmbHG befürwortet (vgl. Löbke in Ulmer/Habersack/Löbke, GmbHG 2. Aufl. § 15 Rn. 204, 206; Armbrüster, Die treuhänderische Beteiligung an Gesellschaften [2001], S. 104, 107, 114 f.; derselbe, DNotZ 1997, 762, 779 f.; so wohl auch Verse in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht aaO Rn. 119 f.). Dies betrifft aber nur Fallgestaltungen der Erwerbs- und Übertragungstreuhand, in denen entweder der Treuhänder zu keinem Zeitpunkt wirtschaftlicher Inhaber der Beteiligung wird, oder die Übertragung des Geschäftsanteils auf den Treuhänder von vornherein nur vorübergehend erfolgen soll, der Treuhänder also nur "Durchgangsstelle" des GmbH-Anteils (Armbrüster, Die treuhänderische Beteiligung an Gesellschaften S. 122) ist.

24

Demgegenüber wird selbst von den Befürwortern einer teleologischen Reduktion des Anwendungsbereichs von § 15 Abs. 4 Satz 1 GmbHG eine solche in Fällen der Vereinbarungstreuhand mit Blick auf den mit dem Beurkundungserfordernis verfolgten Zweck ausdrücklich abgelehnt (Löbbe in Ulmer/Habersack/Löbbe aaO § 15 Rn. 204; Armbrüster, Die treuhänderische Beteiligung an Gesellschaften [2001] S. 122; ders. DNotZ 1999, 758, 760; ders. DNotZ 1997, 762, 782). Deshalb gilt der Formzwang im Streitfall nicht nur, wenn ein Treugeberwechsel, sondern auch dann, wenn eine Vereinbarungstreuhand vorlag.

25

Es ist daher unschädlich, dass das Berufungsgericht bislang keine Feststellungen dazu getroffen hat, worin der Rechtsgrund für die Einzahlung der Stammeinlage - sowie der Zahlung der Pflichteinlagen der Kraftwerksgesellschaften und der Sicherheitengestellung durch Verpfändung des Wertpapierdepots - unmittelbar durch den Beklagten lag. Es ist offen geblieben, ob die S KG ihre Beteiligung zunächst treuhänderisch für den Beklagten (oder einen anderen Gründungsgesellschafter der Komplementärin) und erst danach für den Kläger gehalten hat, so dass ein Treugeberwechsel erfolgte, oder ob die S KG die vom Kläger zu erwerbenden Anteile zuvor auf eigene Rechnung hielt, so dass eine Vereinbarungstreuhand erst zwischen ihr und dem Kläger begründet wurde.

26

b) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist die Feststellung des Berufungsgerichts, die Formnichtigkeit der Treuhandabrede erfasse auch jenen Teil der Vereinbarung, der die Kommanditbeteiligungen zum Gegenstand hatte.

27

Das Formerfordernis des § 15 Abs. 4 Satz 1 GmbHG bezieht sich auf alle Nebenabreden, die nach dem Willen der Parteien Bestandteil der Vereinbarung über die Verpflichtung zur Abtretung sein sollen (vgl. Senatsurteil vom 23. Februar 1983 - IVa ZR 187/81, NJW 1983, 1843 unter II 1 a [juris Rn. 18]; BGH, Urteile vom 27. Juni 2001 - VIII ZR 329/99, NJW 2002, 142 unter II 1 [juris Rn. 13]; vom 30. Juni 1969 - II ZR 71/68, NJW 1969, 2049 unter III [juris Rn. 19]).

28

Allerdings führt im Falle des § 15 Abs. 4 Satz 1 GmbHG ein sich aus der Verpflichtung zur Übertragung eines Geschäftsanteils an einer Komplementär-GmbH ergebender Formmangel nur dann zur Nichtigkeit der für sich allein nicht formbedürftigen Verpflichtung zur Übertragung des Kommanditanteils, wenn nach dem mutmaßlichen Parteiwillen der Geschäftsanteil der GmbH nicht ohne den Kommanditanteil veräußert werden sollte (vgl. BGH, Beschluss vom 20. Oktober 2009 - VIII ZB 13/08, BGHZ 183, 28 Rn. 18). Insoweit greift der Rechtsgedanke des § 139 BGB ein (BGH, Urteil vom 14. April 1986 - II ZR 155/85, ZIP 1986, 1046, 1048 [juris Rn. 14]). Ob ein in diesem Sinne einheitliches Rechtsgeschäft vorliegt, hat im Einzelfall der Tatrichter zu entscheiden (BGH, Urteil vom 10. Oktober 1986 - V ZR 247/85, NJW 1987, 1069 unter I 2 [juris Rn. 11]).

29

Die Annahme eines dahingehenden Willens der Vertragsparteien durch das Berufungsgericht begegnet im Streitfall keinen revisionsrechtlich beachtlichen Bedenken. Für ihn spricht auch die Niederlegung der gesamten Treuhandabrede in einer einheitlichen schriftlichen Vereinbarung; diese begründet die Vermutung, dass die Vertragsschließenden die Einheitlichkeit des Geschäfts gewollt haben (BGH, Beschluss vom 29. Januar 2014 - XII ZB 303/13, NJW 2014, 1101 Rn. 50 m.w.N.).

30

c) Nicht durchzudringen vermag die Revisionserwiderung mit ihrem Einwand, der Kläger könne sich wegen des Verbots widersprüchlichen Verhaltens (§ 242 BGB) auf eine Formnichtigkeit gemäß § 125 Satz 1 BGB, § 15 Abs. 4 Satz 1 GmbHG nicht berufen, weil die Beteiligung eines Notars und damit die Beachtung des Formerfordernisses mit seinem Wunsch nach Erlangung illegitimer Steuervorteile nicht vereinbar gewesen sei.

31

Eine auf der Verletzung gesetzlicher Formvorschriften beruhende Nichtigkeit eines Vertrages darf im Interesse der Rechtssicherheit in der Regel nicht auf Grund von Billigkeitserwägungen außer Acht gelassen werden (BGH, Urteil vom 24. April 1998 - V ZR 197/97, BGHZ 138, 339, 348 unter II 5 [juris Rn. 18] m.w.N.).

32

Ausnahmen sind nur in besonders gelagerten Fällen zulässig, wenn es nach den Beziehungen der Beteiligten und nach den gesamten Umständen mit Treu und Glauben unvereinbar wäre, vertragliche Abmachungen wegen Formmangels unausgeführt zu lassen. An die Bejahung eines solchen Ausnahmefalles sind strenge Anforderungen zu stellen; das Ergebnis darf die betroffene Partei nicht bloß hart treffen, sondern es muss schlechthin untragbar sein (BGH aaO). Diese Grundsätze gelten auch für § 15 Abs. 4 Satz 1 GmbHG (BGH, Beschluss vom 12. Dezember 2005 - II ZR 330/04, NJW-RR 2006, 1415 Rn. 5).

33

Ein derartiger Ausnahmefall ist hier nicht gegeben. Die Anwendung von § 242 BGB setzt ein schutzwürdiges Vertrauen des Vertragspartners voraus, d.h. die Partei, die am Rechtsgeschäft festhalten will, muss auf die Formgültigkeit vertraut haben. Dagegen ist § 242 BGB regelmäßig unanwendbar, wenn sich die Partei, die der Geltendmachung der Formnichtigkeit entgegentritt, nicht in einem Irrtum über die rechtliche Notwendigkeit der Form befunden hat (RGZ 117, 121, 124; vgl. auch Senatsurteil vom 23. November 1994 - IV ZR 238/93, NJW 1995, 448 unter 3 a [juris Rn. 18]), oder die fehlende Einhaltung der Form auf einem beiderseits gesetzwidrigen Verhalten beruht (BGH, Urteil vom 26. Oktober 1979 - V ZR 88/77, NJW 1980, 451 unter II [juris Rn. 12]). So liegt der Fall nach den vom Berufungsgericht getroffenen Feststellungen auch hier.

34

2. Jedenfalls im Ergebnis zutreffend ist das Berufungsgericht ferner davon ausgegangen, dass die Vertragsabreden auch nach § 134 BGB nichtig sind, weil die Rückdatierung der Verträge dem Zweck diene, einen Beteiligungserwerb des Klägers bereits im Jahr 2007 vorzutäuschen und ihm damit eine steuerliche Geltendmachung der Verlustzuweisungen der Gesellschaften zu ermöglichen.

35

a) Hierfür kommt es allerdings nicht darauf an, ob - wie das Berufungsgericht annimmt - vorsätzliche Verstöße beider Vertragsteile gegen steuerliche Vorschriften stets ohne Weiteres zur Nichtigkeit der gesamten zugrunde liegenden Vertragsabrede führen. Ebenso kann unentschieden bleiben, ob die Verkürzung von Steuern alleiniger oder zumindest hauptsächlicher Zweck der Verträge war, was nach ständiger Rechtsprechung zur Nichtigkeit gemäß § 134 BGB führen würde (Senatsurteil vom 23. Februar 1983 - IVa ZR 187/81, NJW 1983, 1843 unter II 1 b [juris Rn. 19]; BGH, Urteil vom 24. April 2008 - VII ZR 42/07, BGHZ 176, 198 Rn. 7 m.w.N.).

36

b) Denn in jedem Falle nichtig ist die Absprache der Beteiligten, die gerade auf die Steuerverkürzung zielt (BGH, Urteile vom 24. April 1978 - II ZR 168/76, VersR 1978, 915 unter 2 b [juris Rn. 18]; vom 3. Juli 1968 - VIII ZR 113/66, WM 1968, 918 unter II [juris Rn. 5]). Da diese Nebenabrede einen Teil des ganzen Geschäfts bildet, kann der Vertrag

insgesamt gemäß § 139 BGB nur dann aufrecht erhalten bleiben, wenn festgestellt werden kann, dass er auch ohne die steuerverkürzende Abrede zu denselben Bedingungen, insbesondere mit derselben Gegenleistung abgeschlossen worden wäre (BGH, Urteile vom 2. Juli 2003 - XII ZR 74/01, NJW 2003, 2742 unter b [juris Rn. 12]; vom 3. Juli 1968 aaO; vgl. auch Urteil vom 24. April 2008 - VII ZR 42/07, BGHZ 176, 198 Rn. 10).

37

Das ist nach den vom Berufungsgericht rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen nicht der Fall. Dieses hat ausgeführt, es könne nicht angenommen werden, dass der Kläger den Vertrag zu den gleichen Bedingungen, namentlich mit der gleichen Zahlungsverpflichtung gegenüber dem Beklagten abgeschlossen hätte, wenn eine Verlustzuweisung bei anderer Vertragsgestaltung von vornherein nicht in Betracht gekommen wäre.

38

Soweit die Revision demgegenüber die Auffassung vertritt, die Vertragsgestaltung sei mit Blick auf ihre Formnichtigkeit schon aus Rechtsgründen nicht geeignet gewesen, als Hauptzweck das Ziel einer Steuerhinterziehung im Sinne von § 370 AO zu verfolgen, verhilft ihr das nicht zum Erfolg.

39

Allerdings ist bei Treuhandverhältnissen das Treugut gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO steuerlich dem Treugeber nur dann zuzurechnen, wenn er das Treuhandverhältnis rechtlich und tatsächlich beherrscht (BFH DStRE 2008, 1028, 1029 [juris Rn. 32]), was grundsätzlich die zivilrechtliche Wirksamkeit der Treuhandvereinbarung voraussetzt (Mai in Reichert, GmbH & Co. KG 7. Aufl. § 41 Rn. 7). Nach § 41 Abs. 1 Satz 1 AO steht indessen die Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäfts, insbesondere aufgrund von Formmängeln, einer Zurechnung im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO nicht entgegen, wenn nach dem Inhalt der formunwirksamen Abreden der Treugeber einerseits alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte (Vermögensrechte und Verwaltungsrechte) ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann und andererseits die Vertragsparteien die in dem formunwirksamen Vertrag getroffenen Vereinbarungen nachweislich in vollem Umfang tatsächlich durchgeführt haben (BGH, Beschluss vom 6. September 2012 - 1 StR 140/12, BGHSt 58, 1 Rn. 33 f.; BFHE 228, 10 Rn. 21; BFH BFH/NV 2008, 2004, 2006 [juris Rn. 24]; DStRE 2008, 1028, 1030 [juris Rn. 49]; BFHE 205, 204, 210 [juris Rn. 30]).

40

Die Revision weist zwar zu Recht darauf hin, dass das Berufungsgericht einen solchen tatsächlichen Vollzug der Treuhandabrede - von seinem Standpunkt aus folgerichtig - nicht festgestellt hat. Derartiger Feststellungen bedurfte es aber auch nicht. Die Revision beachtet nicht, dass es für den Eintritt der Nichtigkeitsfolge des § 134 BGB nicht auf die tatsächliche Durchführung, sondern nur auf den von den Vertragsparteien mit der konkreten Vertragsgestaltung beabsichtigten Zweck ankommt (siehe Nachweise oben unter 2. a)). Ausreichend ist daher der vom Berufungsgericht festgestellte Wille der Vertragsparteien, den Finanzbehörden durch die Rückdatierung der Verträge einen vor Beurkundung des Gesellschaftsvertrages liegenden Abschluss des Treuhandvertrages über einen noch nicht existenten Geschäftsanteil vorzutauschen, der nicht dem Formerfordernis des § 15 Abs. 4 Satz 1 GmbHG unterlegen hätte (vgl. BGH, Urteil vom 19. April 1999 - II ZR 365/97, BGHZ 141, 207 Leitsatz und BGH, Beschluss vom 12. Dezember 2005 - II ZR 330/04, NJW-RR 2006, 1415 Leitsatz; so im Ergebnis auch die einhellige Meinung im Schrifttum: Goette, Die GmbH 2. Aufl. § 5 Rn. 17; Henze/Born, HRR GmbH-Recht Rn. 748 f.; Altmeppen in Roth/Altmeppen, GmbHG 8. Aufl. § 15 Rn. 49; Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG 20. Aufl. § 15 Rn. 35; Verse in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht 3. Aufl. § 15 GmbHG Rn. 122; Ebbing in Michalski/Ebbing,

GmbHG 2. Aufl. § 15 Rn. 210; Reichert/Weller in MünchKomm-GmbHG, 2. Aufl. § 215 Rn. 214; Löbbe in Ulmer/Habersack/Löbbe, GmbHG 2. Aufl. § 215 Rn. 205; BeckOK GmbHG/Wilhelmi, GmbHG § 15 Rn. 182).

41

3. Auf der Grundlage der getroffenen Feststellungen rechtsfehlerhaft ist aber - wie die Revision zu Recht rügt - die Annahme des Berufungsgerichts, einem Bereicherungsanspruch des Klägers stehe insgesamt das Rückforderungsverbot gemäß § 817 Satz 2 BGB entgegen.

42

a) Nach § 817 Satz 1 BGB ist der Empfänger zur Herausgabe verpflichtet, wenn der Zweck einer Leistung in der Art bestimmt war, dass der Empfänger durch die Annahme gegen ein gesetzliches Verbot verstoßen hat. Satz 2 Halbsatz 1 dieser Vorschrift schließt die Rückforderung aus, wenn dem Leistenden gleichfalls ein solcher Verstoß zur Last fällt. Die Bestimmung verkörpert den Grundsatz, dass bei der Rückabwicklung Rechtsschutz nicht in Anspruch nehmen kann, wer sich selbst durch gesetzes- oder sittenwidriges Handeln außerhalb der Rechtsordnung stellt (Senatsurteil vom 7. Mai 1997 - IV ZR 35/96, NJW 1997, 2381 unter II 4 c [juris Rn. 23]; BGH, Urteile vom 10. Oktober 2012 - 2 StR 591/11, NJW 2013, 401 Rn. 26; vom 6. Mai 1965 - II ZR 217/62, BGHZ 44, 1 unter IV 3 [juris Rn. 15]; vom 7. März 1962 - V ZR 132/60, BGHZ 36, 395 unter 2).

43

b) Die Vorschrift schließt die Rückforderung hierbei grundsätzlich nur bei einem bewussten Gesetzes- oder Sittenverstoß aus (BGH, Urteil vom 9. Oktober 1991 - VIII ZR 19/91, NJW 1992, 310 unter II 1 [juris Rn. 21]); dem steht es gleich, dass sich der Leistende einer Einsicht in die Sittenwidrigkeit seines Handelns leichtfertig verschließt (BGH, Urteil vom 23. Februar 2005 - VIII ZR 129/04, NJW 2005, 1490 unter II 2 a [juris Rn. 14]). Diese subjektiven Voraussetzungen des § 817 Satz 2 BGB hat das Berufungsgericht bejaht, ohne dass ihm dabei revisionsrechtlich beachtliche Fehler unterlaufen wären.

44

c) Durch diese Erwägung wird aber der Streitpunkt nicht erschöpft. Denn das Rückforderungsverbot des § 817 Satz 2 BGB bezieht sich nur auf das, was aus den vom Gesetz missbilligten Vorgängen geschuldet wird. Dagegen lässt es Bereicherungsansprüche unberührt, die sich aus nicht zu beanstandenden Leistungen ergeben, selbst wenn sie demselben tatsächlichen Verhältnis entstammen. Die Nichtigkeit des ganzen Vertrages gemäß den §§ 134, 139 BGB bewirkt also nicht zwangsläufig, dass damit auch alle seine Teile gleich zu beurteilen sind, soweit es sich um die Anwendung des § 817 Satz 2 BGB handelt (BGH, Urteile vom 15. Mai 1990 - VI ZR 162/89, VersR 1990, 1288 unter 2 b [juris Rn. 13]; vom 8. November 1979 - VII ZR 337/78, BGHZ 75, 299 unter III 2 b [juris Rn. 24]).

45

aa) Entgegen der Auffassung des Berufungsgerichts rechtfertigt die von ihm angeführte Entscheidung des VII. Zivilsenats des Bundesgerichtshofs vom 10. April 2014 (VII ZR 241/13, BGHZ 201, 1) keine abweichende Beurteilung.

46

(1) Das Berufungsgericht hat seine Auffassung darauf gestützt, dass der VII. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs in seinem Urteil vom 1. August 2013 (VII ZR 6/13, BGHZ 198, 141) einen unter Verstoß gegen § 1 Abs. 2 Nr. 2 des Gesetzes zur Bekämpfung der Schwarzarbeit und illegalen Beschäftigung - Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz vom 23. Juli 2004 (SchwarzArbG) geschlossenen Werkvertrag als nichtig angesehen hat, wenn

der Vertrag Regelungen enthält, die dazu dienen, dass eine Vertragspartei als Steuerpflichtige ihre sich aufgrund der nach dem Vertrag geschuldeten Werkleistungen ergebenden steuerlichen Pflichten nicht erfüllt, der Unternehmer vorsätzlich gegen § 1 Abs. 2 Nr. 2 SchwarzArbG verstößt und der Besteller den Verstoß des Unternehmers kennt und bewusst zum eigenen Vorteil ausnutzt (BGH aaO Rn. 13). Dies beruht auf der Erwägung, dass der Gesetzgeber mit der Neufassung des SchwarzArbG und einer Änderung des Umsatzsteuergesetzes das Ziel verfolgt, die von ihm missbilligte Form von Rechtsgeschäften ganz zu verhindern (BGH aaO Rn. 24, 25). Dem entspricht es, die Nichtigkeitsfolge aus dem SchwarzArbG schon dann eintreten zu lassen, wenn der Besteller von den entsprechenden Verstößen des Unternehmers weiß und sie bewusst zu seinem Vorteil ausnutzt (BGH aaO Rn. 25).

47

Soweit der VII. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs dann in den weiteren Urteilen vom 10. April 2014 (VII ZR 241/13, BGHZ 201, 1) und vom 11. Juni 2015 (VII ZR 216/14, BGHZ 206, 69) ferner entschieden hat, dass im Falle eines Verstoßes gegen § 1 Abs. 2 Nr. 2 SchwarzArbG dem Unternehmer wie auch dem Besteller wegen bereits erbrachter Leistungen bereicherungsrechtliche Ansprüche aufgrund des Rückforderungsverbots des § 817 Satz 2 BGB zu versagen sind, lag dem die Erwägung zugrunde, dass durch das SchwarzArbG nicht allein einer Steuerhinterziehung begegnet und damit ein fiskalischer Zweck verfolgt, sondern vielmehr auch die mit der Schwarzarbeit einhergehende Wettbewerbsverzerrung verhindert oder zumindest eingeschränkt werden soll. Entsprechend dieser gesetzlichen Zielsetzung verstößt nicht nur die vertragliche Vereinbarung der Parteien gegen ein gesetzliches Verbot, sondern auch die in Ausführung dieser Vereinbarung erfolgende Leistungserbringung (BGH, Urteile vom 10. April 2014 aaO Rn. 19 und vom 11. Juni 2015 aaO Rn. 15).

48

(2) Diese Erwägungen gelten für den hier zur Entscheidung stehenden Fall, in dem mit der konkreten Vertragsgestaltung lediglich ein in der Vergangenheit liegender Zeitpunkt vorgetäuscht werden sollte und in dem die Nichtigkeitsfolge des § 134 BGB allein fiskalischen Zwecken dient, nicht gleichermaßen.

49

Wie die Revision zu Recht rügt, ist mit den vorgenannten Entscheidungen entgegen der Auffassung des Berufungsgerichts keine Abkehr von den schon bisher geltenden, oben dargestellten allgemeinen Grundsätzen zu den zivilrechtlichen Sanktionen einer Steuerhinterziehung verbunden. Sie leiten die Rechtsfolge des § 817 Satz 2 BGB vielmehr allein aus den Besonderheiten des SchwarzArbG ab, mit dem der Gesetzgeber das Ziel verfolgte, diese Form von Rechtsgeschäften ganz zu verhindern. Für Kaufgeschäfte über Gesellschaftsanteile gilt das dagegen nicht; diese Geschäfte sind nicht als solche verboten.

50

bb) Der Rückforderungsausschluss des § 817 Satz 2 BGB bezieht sich demgemäß nur auf jenen Teil der Leistung, der dem Beklagten als Gegenleistung für die Rückdatierung der Verträge zufließen sollte. Zu diesem Teil der Gegenleistung hat das Berufungsgericht bislang keine Feststellungen getroffen.

51

4. Das Berufungsurteil erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als zutreffend (§ 561 ZPO).

52

Entgegen der Auffassung der Revisionserwiderung lässt sich die Passivlegitimation des Beklagten für einen Anspruch aus § 812 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 BGB auf der Grundlage der vom Berufungsgericht getroffenen Feststellungen nicht verneinen.

53

a) Maßgebend für das Leistungsverhältnis, innerhalb dessen der bereicherungsrechtliche Ausgleich zu suchen ist, ist die nach dem zum Ausdruck gekommenen Willen der Parteien einer Zuwendung gegebene Zweckbestimmung (BGH, Urteil vom 2. November 1988 - IVb ZR 102/87, BGHZ 105, 365 unter I 1 b [juris Rn. 11]). Stimmen die Vorstellungen der Beteiligten nicht überein, ist nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs eine objektive Betrachtungsweise aus der Sicht des Zuwendungsempfängers geboten. Es kommt darauf an, wie eine vernünftige Person in der Lage des Empfängers die Zuwendung nach Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte verstehen musste und durfte (BGH, Urteile vom 21. Oktober 2004 - III ZR 38/04, NJW 2005, 60 unter II 2 a [juris Rn. 14]; vom 2. November 1988 - IVb ZR 102/87, BGHZ 105, 365 unter I 2 a [juris Rn. 13]).

54

b) Hieraus folgt zunächst, dass der zwischen den Parteien geschlossene Darlehensvertrag - anders als die Revision meint - für die der Zuwendung gegebene Zweckbestimmung nicht maßgeblich sein kann.

55

aa) Das Berufungsgericht hat zutreffend angenommen, dass der Darlehensvertrag als Scheingeschäft gemäß § 117 Abs. 1 BGB nichtig ist. Es war nicht gewollt, dass der Beklagte über seine an die S KG geleisteten Zahlungen hinaus an den Kläger weitere Leistungen im Rahmen eines entgeltlichen Darlehens erbringt. Die Parteien haben mit der Vereinbarung vielmehr den Zweck verfolgt, gegenüber den Finanzbehörden die Begründung eines Treuhandverhältnisses bereits im Jahre 2007 vorzutäuschen, um dem Kläger eine steuerliche Geltendmachung der Verlustzuweisungen zu ermöglichen.

56

bb) Allerdings kann eine bestimmte vertragliche Regelung nicht gleichzeitig als steuerrechtlich gewollt und als zivilrechtlich nicht gewollt angesehen werden. Ihre Gültigkeit setzt voraus, dass die steuerlichen Vorteile auf legalem Wege erreicht werden sollen. Ist dagegen eine zivilrechtliche Regelung von den Parteien nicht ernstlich gewollt, werden aber gegenüber den Finanzbehörden dennoch entsprechende Angaben gemacht, liegt ein Scheingeschäft mit dem Ziel der Steuerhinterziehung vor (Senatsbeschlüsse vom 8. März 2006 - IV ZR 151/05, juris Rn. 5; vom 2. November 2005 - IV ZR 57/05, NJW-RR 2006, 283 Rn. 2; BGH, Urteil vom 20. Juli 2006 - IX ZR 226/03, WM 2006, 1731 Rn. 11).

57

c) Ob das nach diesen Grundsätzen maßgebliche, durch das Scheingeschäft verdeckte Rechtsgeschäft (§ 117 Abs. 2 BGB) eine Leistungsbeziehung gerade zwischen den Parteien begründet oder aber eine solche ausschließt, lässt sich - anders als die Revisionserwiderung meint - auf der Grundlage der vom Berufungsgericht getroffenen Feststellungen nicht abschließend klären.

58

aa) Nach dem Vorbringen des Klägers sollte durch den Darlehensvertrag ein Kaufvertrag über GmbH-Anteile verdeckt werden. Dieser Vertrag war seinerseits gemäß § 125 Satz 1 BGB, § 15 Abs. 4 Satz 1 GmbHG formnichtig und konnte schon deshalb nicht tauglicher Rechtsgrund einer Leistung des Klägers sein.

59

bb) Nicht auszuschließen ist allerdings, dass die somit rechtsgrundlosen Leistungen nicht unmittelbar zwischen den Parteien, sondern in einem Dreiecksverhältnis erbracht worden sind.

60

(1) Von Leistungen des Klägers an die S KG und Leistungen der S KG an den Beklagten wäre - worauf die Revisionserwiderung zutreffend hinweist - dann auszugehen, wenn die S KG die zu erwerbenden Gesellschaftsanteile bei Abschluss der Verträge im März 2008 für eigene Rechnung gehalten und sie ihrerseits mit dem Beklagten lediglich einen Darlehensvertrag geschlossen hätte. Die Zuwendungen des Klägers wären in diesem Fall - wie das Berufungsgericht im rechtlichen Ausgangspunkt zutreffend erkannt hat - aus der maßgeblichen Sicht des Beklagten Leistungen der S KG auf der Grundlage einer Anweisung an den Kläger gewesen, ihr gegenüber bestehende Verbindlichkeiten zu erfüllen (§ 267 Abs. 1 BGB). Das gälte nicht nur für die Geldleistungen, sondern auch für die Freigabe des vom Beklagten zuvor als Sicherheit verpfändeten Wertpapierdepots, auch wenn diese infolge einer neuen, nunmehr vom Kläger gestellten Sicherheit eintrat, weil dem Beklagten insoweit gegen die S KG ein auf die Befreiung von der Verbindlichkeit gerichteter Aufwendungsersatzanspruch gemäß § 670 BGB zugestanden hätte.

61

In derartigen Anweisungsfällen vollzieht sich der Bereicherungsausgleich grundsätzlich innerhalb des jeweiligen fehlerhaften Leistungsverhältnisses, also zum einen zwischen dem Anweisenden (hier der S KG) und dem Angewiesenen (hier der Kläger) im sogenannten Deckungsverhältnis und zum anderen zwischen dem Anweisenden und dem Anweisungsempfänger (hier der Beklagte) im sogenannten Valutaverhältnis. Nach dem bereicherungsrechtlichen Leistungsbegriff bewirkt der Angewiesene, der von ihm getroffenen allseits richtigen Zweckbestimmung entsprechend, mit seiner Zuwendung an den Anweisungsempfänger zugleich eine eigene Leistung an den Anweisenden und eine Leistung des Anweisenden an den Anweisungsempfänger (BGH, Urteile vom 16. Juni 2015 - XI ZR 243/13, BGHZ 205, 378 Rn. 17; vom 1. Juni 2010 - XI ZR 389/09, WM 2010, 1218 Rn. 31; vom 29. April 2008 - XI ZR 371/07, BGHZ 176, 234 Rn. 9; vom 5. November 2002 - XI ZR 381/01, BGHZ 152, 307 unter II 1 a [juris Rn. 15]; st. Rspr.).

62

(2) Anders läge es hingegen, wenn die S KG ihre Beteiligungen an der Komplementärin und den Kraftwerksgesellschaften aufgrund einer Vereinbarung mit dem Beklagten lediglich treuhänderisch für diesen gehalten und der Beklagte deshalb die Pflichteinlage in die Kraftwerksgesellschaften durch eigene Zahlung geleistet sowie zur Absicherung von Bankdarlehen der Gesellschaften ein Wertpapierdepot verpfändet hätte. In diesem Fall hätte lediglich ein Treugeberwechsel zwischen den Parteien stattgefunden und es hätte sich bei den Geldleistungen des Klägers an den Beklagten und der durch ihn bewirkten Freigabe der Sicherheit aus Sicht des Beklagten um eine direkte Gegenleistung für die Übernahme dessen Treugeberstellung im Rahmen eines Treugeberwechsels gehandelt.

63

(3) Dazu, welcher der vorstehend aufgezeigten, möglichen Rechtsgründe den Zahlungen des Klägers und der von ihm bewirkten Freigabe der Sicherheit des Beklagten durch Verpfändung eines eigenen Wertpapierdepots zugrunde lag, hat das Berufungsgericht - von seinem Standpunkt aus folgerichtig - keine abschließenden Feststellungen getroffen.

64

Auf diese Feststellungen kommt es an, weil es entgegen der Auffassung der Revisionserwiderung nicht als unstreitig anzusehen ist, dass die Zahlungen des Beklagten auf die Pflichteinlagen auf der Grundlage eines Darlehensvertrages erfolgt sind. Denn der Beklagte hat einerseits zwar in seinen Schriftsätzen vom 31. Januar und

7. Mai 2012 die Vereinbarung eines Darlehens behauptet, andererseits aber selbst mit Schriftsatz vom 18. Juni 2014 ein Schreiben des früheren Geschäftsführers der S KG vom 13. Juni 2014 zu den Akten gereicht, wonach die Gesellschaft die Beteiligung zunächst treuhänderisch für den Beklagten gehalten habe.

65

III. Das Berufungsurteil kann nach alledem im angefochtenen Umfang nicht bestehen bleiben. Es ist, soweit die Berufung des Klägers hinsichtlich der Klage auf Bereicherungsausgleich gemäß § 812 BGB nebst Zinsen zurückgewiesen worden ist, aufzuheben und die Sache an das Berufungsgericht zurückzuverweisen, damit dieses die erforderlichen Feststellungen treffen kann.