

Nachschlagewerk: ja
Amtliche Sammlung: ja

2230 026

BGB § 839 D, Fl, K; ZPO § 717 Abs. 2

Im Falle der Vollziehung eines unrichtigen Steuerbescheides kann der betroffene Steuerpflichtige Schadensersatz nur nach den Grundsätzen der Amtshaftung, dagegen nicht entsprechend § 717 Abs. 2 ZPO fordern (Ergänzung zu BGHZ 30. 123).

BGH, Urt. v. 31. Januar 1963 - III ZR 138/61 - OLG Köln
LG Bonn

III ZR 138/61

Verkündet
am 31. Januar 1963
Fieser,
Justizangestellter
als Urkundsbeamter
der Geschäftsstelle

I m N a m e n d e s V o l k e s

In dem Rechtsstreit

des Kaufmanns Jakob A [REDACTED], Bo [REDACTED], Ho [REDACTED] str. [REDACTED],

Klägers und Revisionsklägers,
- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt [REDACTED] -

g e g e n

das L [REDACTED] N [REDACTED] - W [REDACTED], v [REDACTED] -
[REDACTED] d [REDACTED] s [REDACTED] Fi [REDACTED] in Dü [REDACTED], di [REDACTED] v [REDACTED] -
[REDACTED] d [REDACTED] a [REDACTED] Ob [REDACTED] in K [REDACTED],

Beklagten und Revisionsbeklagten,
- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt Dr. [REDACTED] -

hat der III. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs auf die
mündliche Verhandlung vom 7. Januar 1963 unter Mitwir-
kung der Bundesrichter Dr. Kreft, Dr. Arndt, Dr. Hußla,
Gähgens und Dr. Reinhardt

für Recht erkannt:

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil
des 7. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Köln vom
10. April 1961 aufgehoben.

Die Sache wird zur anderweiten Verhandlung und
Entscheidung - auch über die Kosten des Revisions-
rechtszuges - an das Berufungsgericht zurückverwie-
sen.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

Der Kläger betrieb von 1936 bis Ende 1944 unter der Firma I. Ke [REDACTED] Nachfolger in Bo [REDACTED] den Einzelhandel mit Butter, Eiern, Käse und Geflügel. Auf Verlangen der damaligen Bewirtschaftungsstellen übertrug er mit Wirkung vom 1. Januar 1945 das Geschäft auf seine Mutter, die Witwe Anna Lo [REDACTED] in Bo [REDACTED], die als Inhaberin im Handelsregister eingetragen wurde. Im Juli 1947 wurde das Geschäft behördlich geschlossen und erst im Jahre 1950 wieder eröffnet.

Im zweiten Halbjahr 1948 befand sich in den Geschäftsräumen eine Verkaufsstelle der Bu [REDACTED]- und E [REDACTED]-Z [REDACTED] eGmbH. in O [REDACTED] auf Grund eines Vertrages, nach welchem die Firma I. Ke [REDACTED] der Genossenschaft ihre Geschäftsräume und den Kundenstamm zur Verfügung stellte und dafür am Umsatz beteiligt wurde; die Geschäftsführung der Verkaufsstelle lag in den Händen des Klägers und eines Angestellten der Genossenschaft. Schon im September 1948 kam es zu Differenzen zwischen dem Kläger und der Genossenschaft, die alsbald zur Auflösung der Verkaufsstelle führten. Ein längerer Rechtsstreit wurde im Jahre 1952 durch einen Vergleich beendet, in welchem sich die Genossenschaft zur Zahlung von 50.000 DM an den Kläger verpflichtete. Der Kläger erhielt 20.000 DM im Jahre 1952 und 30.000 DM im Jahre 1953.

Im Januar 1954 wurde der Betrieb der Firma I. Ke [REDACTED]-[REDACTED] Nachf. von Prüfern des F [REDACTED] Bo [REDACTED]-St [REDACTED] geprüft. In dem Prüfungsbericht wurde der Kläger als Firmeninhaber bezeichnet, infolgedessen wurden ihm die Geschäftsgewinne steuerlich zugerechnet. Darin stimmte der Prüfungsbericht mit den vom Kläger unterzeichneten



Steuererklärungen der vorangegangenen Jahre überein, in denen er jeweils angegeben hatte, der Unternehmer zu sein. Zu den Zahlungen der Genossenschaft hieß es in dem Prüfungsbericht, der Kläger sei in einem Gesellschaftsverhältnis bürgerlichen Rechts Mitunternehmer der Verkaufsstelle gewesen, die Gesellschaft habe im Jahre 1952 die Gewinnansprüche des Klägers passivieren müssen, und der Betrag von 50.000 DM sei daher dem Kläger - abzüglich der Kosten der Rechtsverfolgung - mit 41.898 DM als Gewinn des Jahres 1952 zuzurechnen. Außerdem bemängelte der Prüfungsbericht die Buchführung der Firma I. Ke [REDACTED] Nachf. und stellte Unrichtigkeiten bei verschiedenen Berechnungen der früheren Steuererklärungen fest.

Den Ergebnissen der Betriebsprüfung folgend verlangte das F [REDACTED] im Februar 1954 in berichtigten Steuerbescheiden den Kläger für die Jahre 1948 bis 1952 - bei der Umsatzsteuer bis 1953 - zu Steuern im Gesamtbetrage von 57.919 DM, den der Kläger bis zum 15. März 1954 zahlen sollte. Da der Kläger bis zu diesem Zeitpunkt jedoch nur 500 DM zahlte, erwirkte das F [REDACTED] in den Monaten März und April 1954 die Eintragung von Sicherungshypotheken auf Grundstücken des Klägers und ließ am 6. April 1954 in der Wohnung des Klägers einige Einrichtungsgegenstände, deren Wert der Vollziehungsbeamte auf 800 DM schätzte, pfänden.

Ende April 1954 ließ der Kläger durch seinen Helfer in Steuersachen Sch [REDACTED] die Stundung und Genehmigung von Ratenzahlungen erbitten; er legte weiter gegen die Steuerbescheide Einspruch ein, den er im Mai und Juni 1954 begründen ließ, indem er Einwendungen gegen die Umsatzbesteuerung von angeblichen Hilfsumsätzen, gegen die Beanstandungen der Buchführung und Kalkulation,

gegen die Errechnung der Rohgewinnaufschläge sowie gegen die Versagung von steuerlichen Vergünstigungen erhob. Unter dem 18. Mai 1954 setzte das F [REDACTED] die Einzichung der Steuerrückstände, die inzwischen durch Zinsen, Säumniszuschläge und Kosten auf 69.739,44 DM angewachsen waren, bis zum 1. Juli 1954 aus. Das F [REDACTED] gab jedoch den Einwendungen gegen die Veranlagungen, die der Helfer in Steuersachen Sch [REDACTED] in späteren Eingaben wiederholte, nicht statt, sondern erließ im Dezember 1954 erneut berichtigte Steuerbescheide, in denen es den Kläger nunmehr zu Steuern im Gesamtbetrage von etwa 90.000 DM veranlagte. Die Erhöhung der Steuerforderung beruhte u.a. darauf, daß das F [REDACTED] - auf Grund einer Mitteilung der Betriebsprüfungs-Außenstelle des F [REDACTED] O [REDACTED] sowie einer erneuten Stellungnahme der Betriebsprüfer - jetzt die von der O [REDACTED] Genossenschaft gezahlte Vergleichssumme mit 35.000 DM als Gewinn des Klägers im zweiten Halbjahr 1948 und mit 15.000 DM als Gewinn des Jahres 1955 zur Anrechnung brachte.

Auf den erneuten Einspruch des Klägers fand am 22. Januar 1955 eine Besprechung im F [REDACTED] statt, bei der u.a. die Frage erörtert wurde, in welchen Jahren die Vergleichszahlung aus O [REDACTED] steuerlich zu erfassen sei. Im Anschluß an diese Besprechung teilte das F [REDACTED] dem Kläger schriftlich mit, die Gewinnverteilung sei Sache des F [REDACTED] O [REDACTED], Einwendungen seien daher dort zu erheben. Das F [REDACTED] legte den Einspruch des Klägers dem Steuerausschuß vor, der ihn in seiner Sitzung am 29. Juli 1955 für unbegründet erklärte.

Die V [REDACTED] stelle des F [REDACTED] führte auch nach dem 1. Juli 1954 zunächst keine weiteren Zwangsmaßnahmen gegen den Kläger durch. Sie erklärte sich im Februar 1955 bereit, die Eintragung der Sicherungshypothek

ken auf einem Grundstück des Klägers rückgängig zu machen, wenn sich der Kläger verpflichtete, aus einem ihm angeblich zustehenden Bauspardarlehen 10.000 DM für die rückständigen Steuern zu zahlen sowie monatliche Abzahlungen von 500 DM neben den laufenden Fälligkeiten zu leisten. Der Kläger erklärte sich hierzu bereit, hielt die Zusage aber nicht ein. Daraufhin pfändete die Vollstreckungsstelle im Juli und August 1955 Mietforderungen des Klägers gegen die Mieter eines seiner Grundstücke. Außerdem beantragte das F [REDACTED] im Juli 1955 aus den Sicherungshypotheken die Zwangsversteigerung der Grundstücke (13 K 101/55), bewilligte aber alsbald die einstweilige Einstellung des Verfahrens; das Verfahren wurde im Mai 1956 wieder aufgehoben, weil das F [REDACTED] einen Fortsetzungsantrag nicht stellte.

Im Dezember 1955 ließ das F [REDACTED] eine weitere Sicherungshypothek von 12.094,77 DM auf einem Grundstück des Klägers eintragen, hob dafür aber die früheren Mietpfändungen auf.

Inzwischen hatte die Firma Li [REDACTED], die Ausschachtungsarbeiten auf einem Grundstück des Klägers durchgeführt hatte, einen vorläufig vollstreckbaren Titel über 8.961,25 DM nebst Zinsen gegen den Kläger erwirkt. Bei einer Mobiliarpfändung stellte der Gerichtsvollzieher fest, daß die Pfandstücke vom F [REDACTED] vorgepfändet waren. Auf Anfrage übersandte ihm die Vollstreckungsstelle des F [REDACTED] eine Abschrift ihres Pfändungsprotokolls, aus der die Höhe der Steuerforderungen mit 69.739,44 DM ersichtlich war. Die Firma Li [REDACTED] beantragte die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen des Klägers (13 N 23/55). Das Amtsgericht Bonn gab dem Antrage statt und eröffnete das Verfahren am 16. Mai 1955. Auf die sofortige Beschwerde des Klägers

wurde der Eröffnungsbeschuß vom Landgericht in Bonn am 21. Mai 1955 aufgehoben. Inzwischen war jedoch der Beschuß des Amtsgerichts über die Konkursöffnung veröffentlicht worden.

Infolgedessen wurde die damals begründete Erwartung des Klägers, von der Hypothekenbank in H[REDACTED] für einen zu errichtenden Neubau eine Hypothek von 30.000 DM zu erhalten, nicht verwirklicht. Die Rh[REDACTED]-We[REDACTED]-Bod[REDACTED] verzögerte wegen der Konkursöffnung die Auszahlung eines Teilbetrages von 8.842 DM eines größeren Hypothekendarlehens um einige Wochen. Handwerker, denen der Kläger im Mai 1955 für Arbeiten an seinen Neubauten etwa 100.000 DM schuldete, wurden unruhig. Der Kläger ließ auf einigen seiner Grundstücke Eigentümerschulden im Gesamtbetrage von 125.000 DM eintragen und trat sie im Oktober 1955 an drei Handwerker ab. 12 Handwerker gingen in den Jahren 1955 bis 1957 im Klagewege gegen den Kläger vor. Da ihre Forderungen begründet waren, wurde der Kläger jeweils verurteilt und mußte die Prozeßkosten tragen. Auf Betreiben einer Hypothekengläubigerin wurde im August 1955 die Zwangsverwaltung eines Grundstücks des Klägers in Bo[REDACTED] angeordnet; im Jahre 1956 folgte die Anordnung der Zwangsverwaltung für zwei weitere Grundstücke. Die Zwangsverwaltungen wurden im Laufe des Jahres 1957 aufgehoben.

Um die Forderungen seiner Gläubiger erfüllen zu können, ging der Kläger dazu über, einen Teil seiner Grundstücke zu veräußern. Im September 1955 verkaufte er ein Hausgrundstück W[REDACTED]straße [REDACTED], das er erst im September 1954 als Trümmergrundstück erworben hatte, und am 10. September 1955 ein weiteres Grundstück Kes[REDACTED]straße [REDACTED] sowie im Februar 1956 das Grundstück Kes[REDACTED]straße [REDACTED] 4. Am 27. März 1956 machte er den Kauf-

vertrag über eine Baustelle in Be[REDACTED], den er erst am 17. Januar 1955 geschlossen hatte, rückgängig. Im November 1956 verkaufte er ein Grundstück in der S[REDACTED] Straße, nachdem er für dieses Grundstück schon im Dezember 1955 eine Auflassungsvormerkung bewilligt hatte.

Im August 1955 hatte der Rechtsanwalt Dr. Lic[REDACTED] die Vertretung des Klägers gegenüber dem F[REDACTED] übernommen. In einem Schriftsatz vom 15. August 1955, den er vor Mitteilung der Entschließung des Steueraussschusses vom 29. Juli 1955 abfaßte, vertrat er die Auffassung, die Gewinne der Firma I. Ke[REDACTED] Nachf. in den Jahren 1948 bis 1952 seien nicht dem Kläger zuzurechnen, sondern seiner Mutter, weil diese Inhaberin und Unternehmerin sei; das sei dem Kläger bei seinen früheren Erklärungen nicht immer bewußt gewesen. Nachdem dem Kläger mit Bescheid des F[REDACTED] vom 20. Oktober 1955 die Zurückweisung seines früheren Einspruchs mitgeteilt worden war, legte Rechtsanwalt Dr. Lic[REDACTED] am 21. November 1955 für den Kläger Berufung ein und begründete das Rechtsmittel mit Schriftsatz vom 23. Dezember 1955, wobei er zur Frage der Unternehmereigenschaft des Klägers die Ausführungen seines Schriftsatzes vom 15. August 1955 wiederholte und zugleich darlegte, daß die Zahlungen der Genossenschaft auf Grund des Vergleiches nicht im Jahre 1948, sondern in den Jahren 1952 und 1953 steuerlich zu erfassen seien.

Unter dem 29. August 1956 fragte Rechtsanwalt Dr. Lic[REDACTED] bei dem F[REDACTED] t Dü[REDACTED] nach dem Sachstande; er erhielt den Bescheid, daß eine Berufungssache des Klägers dem F[REDACTED] t nicht vorliege, dem F[REDACTED] sei eine Frist von vier Wochen zur Vorlage der Akten gesetzt worden. In der Folgezeit trat das F[REDACTED] von sich aus mit dem F[REDACTED] O[REDACTED] sowie mit

Rechtsanwalt Dr. Lic. [REDACTED] in Verbindung. Im Winter 1956 zu 1957 kam es zu mehreren Besprechungen, die zu dem Ergebnis führten, daß der Leiter des F. [REDACTED] sich die Auffassung, die Zahlungen der Genossenschaft sollten überwiegend in den Jahren der Zahlung erfaßt und die Gewinne der Firma I. Ke. [REDACTED] Nachf. sollten der Mutter des Klägers zugerechnet werden, zu eigen machte. Im Mai 1957 erhielt der Kläger endgültige Steuerbescheide für die Jahre 1948 bis 1953, die dieser Auffassung Rechnung trugen.

Inzwischen hatte der Kläger in - teils vom F. [REDACTED] beigetriebenen - Teilbeträgen auf die früheren Steuerbescheide und die laufenden Steuern insgesamt 24.215,89 DM gezahlt. Damit hatte er auch unter Berücksichtigung seiner laufenden Steuern mehr aufgebracht, als er schuldete. Im November 1957 erhielt er 3.147,95 DM und im Januar 1958 weitere 1.326,09 DM zurück.

Mit der Klage fordert der Kläger Schadensersatz entsprechend § 717 Abs. 2 ZPO und wegen angeblich schuldhafter Amtspflichtverletzungen der Beamten des F. [REDACTED] in Bo. [REDACTED]. Er hat am 23. Dezember 1958 eine gegen die B. [REDACTED] D. [REDACTED], v. [REDACTED] d. [REDACTED] Ob. [REDACTED] in K. [REDACTED], gerichtete Klageschrift eingereicht, die am 4. Februar 1959 zugestellt worden ist. Mit Schriftsatz vom 12. Februar 1959 - zugestellt am 17. Februar 1959 - hat der Kläger das Rubrum dahin "berichtigt", daß die Klage gegen das L. [REDACTED] No. [REDACTED]-We. [REDACTED], v. [REDACTED] d. [REDACTED] Fi. [REDACTED], dieses vertreten durch die Ob. [REDACTED] K. [REDACTED], erhoben werde. Die vollständige Klage ist dem beklagten L. [REDACTED] am 10. März 1959 zugestellt worden.

Zur Begründung der Klage hat der Kläger vorgetragen: Die ungerechtfertigten Steuerbescheide, ihre Aufrechterhaltung über Jahre hinaus und die Vollstreckungsmaßnahmen des F[REDACTED] hätten seine Kreditwürdigkeit und seine Zahlungsfähigkeit so schwer erschüttert, daß ihm nichts anderes übrig geblieben sei, als seine Grundstücke unter Verlust zu verkaufen, um wenigstens den dringendsten Zahlungsverpflichtungen nachkommen zu können. Die Zwangsverwaltungen wären vermeidbar gewesen, die Handwerker würden mit ihren Forderungen stillgehalten haben, wenn das Finanzamt ihn von vornherein richtig veranlagt oder wenigstens seine Angelegenheit nicht derart verzögerlich behandelt hätte. Insgesamt habe ihm die Vollstreckung der ungerechtfertigten Steuerbescheide einen Schaden von 117.108,16 DM zugefügt; weiterer Schaden lasse sich noch nicht übersehen.

Der Kläger hat hiernach vor dem Landgericht beantragt, das beklagte L[REDACTED] zur Zahlung von 117.108,16 DM nebst 4% Prozeßzinsen zu verurteilen und festzustellen, daß das beklagte L[REDACTED] den Schaden zu ersetzen habe, der ihm seit dem 1. Januar 1959 im Zusammenhang mit den Steuerveranlagungen II/1948 bis 1952 entstanden sei.

Das beklagte Land hat gebeten, die Klage abzuweisen; es hat Grund und Höhe des Anspruchs bestritten und sich auf Verjährung berufen.

Das Landgericht hat die Klage abgewiesen. Die Berufung des Klägers ist vom Oberlandesgericht zurückgewiesen worden. Mit der Revision verfolgt der Kläger seinen früheren Antrag weiter. Das beklagte L[REDACTED] bittet, das Rechtsmittel zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe:

I.

Für die Klage ist der Rechtsweg vor den ordentlichen Gerichten gegeben. Es handelt sich weder um eine "Steuersache" (§ 242 AO), wozu auch die Rückforderung bezahlter Steuern und sonstiger Leistungen gehört, noch um eine der in § 228 AO (in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 1961 - BGBl I 981, 995) bezeichneten Angelegenheiten. Die steuerliche Seite ist für den Kläger - wie das Berufungsurteil richtig ausführt - erledigt. Gegenstand der Klage ist demgemäß nicht das steuerliche Rechtsverhältnis, vielmehr fordert der Kläger Ersatz für einen Schaden, der ihm nach seiner Behauptung - trotz der Erledigung der Steuersache - noch verblieben ist. Soweit er den Anspruch aus dem Tatbestand der Amtshaftung, also einer schuldhaften Verletzung von Amtspflichten (§ 839 BGB), herleitet, ist der ordentliche Rechtsweg nach Art. 34 GG geöffnet. Der Anspruch aus § 717 Abs. 2 ZPO, auf dessen entsprechende Anwendung die Klage weiterhin gestützt wird, ist, obwohl er ein Verschulden nicht voraussetzt, ein Anspruch aus einer unerlaubten Handlung im weiteren Sinne (LM zu ZPO § 717 Nr. 1); seine Voraussetzungen - falls sie zuträfen - ständen dem Tatbestand einer schuldlosen Verletzung öffentlich-rechtlicher Pflichten (§ 40 Abs. 2 VerwGO) wie einer schuldhaften Verletzung von Amtspflichten, die beide dem ordentlichen Rechtsweg zugewiesen sind, so nahe, daß eine Trennung sich aus praktischen und rechtlichen Gründen verbietet. Insoweit kann auf das in BGHZ 30, 123, 127 Gesagte verwiesen werden. Hieran hält der Senat gegenüber den Einwendungen von Bettermann (JZ 1960, 335, 340 ff) fest (vgl. auch Rodeker - von Oertzen, Verwaltungsgerichtsordnung, zu § 123 Anm. 27).

II.

Das Berufungsgericht hat einen Schadensersatzanspruch entsprechend § 717 Abs. 2 ZPO, den der Kläger in erster Linie geltend machen will, verneint.

Die Revision ist demgegenüber der Meinung, die Erwägungen, die im Falle eines ungerechtfertigten Steuerarrestes zu einer entsprechenden Anwendung des § 945 ZPO geführt haben (BGHZ 30, 123), träfen in gleicher Weise entsprechend § 717 Abs. 2 ZPO auf die Vollstreckung eines Steuerbescheides zu, der später aufgehoben oder geändert werde.

Das ist irrig. Wie schon das Reichsgericht (RGZ 108, 253, 256) hat der erkennende Senat in seinem früheren Urteil (BGHZ 30, 123, 129) den Bestimmungen in den §§ 302 Abs. 4, 717 Abs. 2 und 945 ZPO den allgemeinen Rechtsgedanken entnommen, daß die Vollstreckung aus einem noch nicht endgültigen Vollstreckungstitel auf Gefahr des Gläubigers geht. Während aber das Reichsgericht eine Übertragung dieses Grundgedankens auf die Vollstreckung wegen öffentlich-rechtlicher Forderungen abgelehnt hat, weil die Haftung für Fehlgriffe bei Ausübung von Hoheitsrechten durch die Amtshaftungs- und ggf. Entschädigungsbestimmungen abschließend geregelt sei, hat der erkennende Senat für den Fall der ungerechtfertigten Anordnung und Vollziehung eines Steuerarrestes einen Schadensersatzanspruch entsprechend § 945 ZPO für gegeben erachtet. Diese Entscheidung, die allein auf den Steuerarrest, und zwar auf einen Steuerarrest, der sich als von Anfang an ungerechtfertigt erwiesen hat, abgestellt ist, besagt jedoch nichts darüber, daß Vorschriften der Zivilprozeßordnung in weiterem Umfange auf das Vollstreckungsverfahren der Abgabenordnung übertragen werden könnten; sie besagt insbesondere nichts zu dem hier interessierenden Fall des

§ 717 Abs. 2 ZPO. Die Ansicht der Revision, aus dem früheren Urteil folge zwingend zugleich eine Schadensersatzpflicht für den Fall der ungerechtfertigten Vollziehung eines Steuerbescheides entsprechend § 717 Abs. 2 ZPO, ja sie sei in diesem Fall noch weit mehr angezeigt als in dem des Steuerarrestes, verkennt - ebenso wie Bettermann JZ 1960, 335, 336 - wesentliche Unterschiede, die den Fall des Steuerarrestes als einen nicht der Verallgemeinerung fähigen Sonderfall erscheinen lassen.

Schon der Ausgangspunkt der Revision, der Staat müsse die Gefahr der Vollstreckung eines unrichtigen Steuerbescheides tragen, trifft hier insoweit nicht zu, als nicht festgestellt worden ist, daß die Steuerbescheide, aus denen vollstreckt wurde, unrichtig waren. Es steht lediglich fest, daß sie von dem F. im Wege des § 94 AO zurückgenommen oder abgeändert wurden. Eine Feststellung ihrer Unrichtigkeit war damit nicht verbunden. Der praktische Verwaltungsbetrieb fordert vielfach zwingend - um unabsehbare Ermittlungen zu ersparen, um zeitraubende Rechtsmittelverfahren zu vermeiden, und auch um das Vertrauensverhältnisses zu dem Steuerpflichtigen willen -, daß sich das F. mit dem Steuerpflichtigen auf eine bestimmte Behandlung der Sache "einigt" (vgl. RFH RStBl 1936, 1077; Riewald, RAO 1956, zu § 94 Anm. 3; Kühn, AO, 6. Aufl. 1961, zu § 94 Anm. 3 b). Auf eine solche Einigung, die einer Klarstellung des steuerlichen Rechtsverhältnisses dienen sollte, hat sich das beklagte L. hier ausdrücklich berufen. Das Berufungsgericht hat die Steuerbescheide sachlich nicht nachgeprüft; der erkennende Senat hat hierzu weder die Möglichkeiten noch die Veranlassung. Ob der Kläger unrichtig veranlagt worden war, ist daher offen. Jedenfalls war die Vollstreckung eines ordnungsmäßig ergangenen Steuerbescheides im - unbestritten - ordnungsmäßigen Verfahren rechtmäßig.

Der Ausgangspunkt der Prüfung muß vielmehr ein anderer sein. Der gesetzgeberische Grund für die Ersatzpflicht nach § 717 Abs. 2 und § 945 ZPO ist der, daß der Gläubiger auf Grund eines nur vorläufigen Vollstreckungstitels und daher auf eigene Gefahr vollstreckt hat, nicht aber der, daß die Vollstreckung rechtswidrig sei (Rosenberg, Lehrbuch, 9. Aufl. § 170 III 2 S. 886). Ein solcher nur vorläufiger Titel, dessen Vollstreckung ersichtlich eine Gefahr in sich trägt, ist der Steuerarrest (§ 378 AO), der im Sicherungsverfahren angeordnet werden kann, ehe überhaupt der Steueranspruch zahlenmäßig feststeht. Insoweit läßt sich auch im Verfahren der Abgabenordnung - ebenso wie z.B. bei der einstweiligen Anordnung im Verwaltungsrechtsstreit (vgl. § 125 VerwGO; vgl. hierzu LM zu ZPO § 945 Nr. 4) - von einem vorläufigen Vollstreckungstitel sprechen, und es ist kennzeichnend, daß sowohl § 378 AO wie § 125 VerwGO - dieser unter ausdrücklicher Bezugnahme auf § 945 ZPO - wegen des Verfahrens auf die Vorschriften der Zivilprozeßordnung verweisen; die Grundlagen hierfür sind in BGHZ 30, 123, 128 angeführt.

Hinsichtlich des Steuerbescheides (§ 210 AO), der zugleich das Leistungsgebot (§ 326 Abs. 1 und 4) enthält (vgl. auch § 3 des Verwaltungs-Vollstreckungsgesetzes), liegen die Dinge anders. Der nach einem förmlich geregelten Verfahren erlassene Steuerbescheid ist seiner Natur nach vollziehbar, ohne daß er unanfechtbar oder für vollziehbar erklärt zu werden brauchte; die Einlegung eines Rechtsmittels hemmt seine Wirksamkeit nicht (§ 251 AO). Diese auf den Vorrang des Allgemeininteresses vor dem Einzelinteresse abgestellte Regelung (vgl. auch § 3 des Verwaltungs-Vollstreckungsgesetzes) schließt einen Vergleich mit den in § 704 ZPO genannten Vollstreckungstiteln, aber auch mit den Titeln des § 794 ZPO aus. Der Ausspruch der vorläufigen Vollstreckbarkeit - ein ausdrückliches Erfor-

dernis des § 717 Abs. 2 ZPO - läßt verschiedene Abstufungen (§§ 708 ff ZPO) zu, mit denen der Richter der widerstreitenden Interessenlage der Parteien Rechnung tragen kann. Die Rechtsfolgen sind bei Urteilen der Oberlandesgerichte (§ 708 Nr. 7 ZPO) andere als bei sonstigen für vorläufig vollstreckbar erklärten Urteilen (§ 717 Abs. 3 ZPO). Alle diese Abstufungen und Unterschiede kommen für die Vollziehung eines Steuerbescheides nicht in Betracht; hier liegen die Dingen nicht vergleichbar.

Die Rechtsentwicklung, der das frühere Urteil des Senats wesentliches Gewicht beigemessen hat, spricht gegen die Ansicht der Revision. Die Revision weist zutreffend auf die Verwaltungsgerichtsordnung vom 21. Januar 1960 hin, zieht hieraus jedoch unrichtige Folgerungen. Die Vorschriften in § 115 VerwGO enthalten nichts zu der hier interessierenden Frage eines Schadensersatzes, überdies treffen ihre Voraussetzungen auch nicht annähernd den vorliegenden Fall, weil hier weder die Rechtswidrigkeit der Veranlagung feststeht, noch der Steuerbescheid zur gerichtlichen Entscheidung gelangt ist. Die Regelung, die § 123 VerwGO für "Einstweilige Anordnungen" unter weitgehender Bezugnahme auf die Vorschriften der Zivilprozeßordnung trifft, kann als eine Bestätigung der Erwägungen in BGHZ 30, 123 gewertet werden, denn unter den in Bezug genommenen Vorschriften der Zivilprozeßordnung ist ausdrücklich auch § 945 genannt. Jedoch galten diese Bestimmungen - und das ist für die Entscheidung der vorliegenden Rechtssache wesentlich - nicht für die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes oder die Beseitigung der aufschiebenden Wirkung eines Rechtsbehelfs (§ 123 Abs. 5 VerwGO). Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhange auch, daß § 80 VerwGO die aufschiebende Wirkung eines Rechtsbehelfs bei der Anforderung von öffentlichen Abgaben und Kosten grundsätzlich entfallen läßt (Abs. 2 Nr. 1), hier-

für vielmehr eine Sonderregelung gibt (Abs. 4 und 5).

Nach alledem ist die in § 717 Abs. 2 ZPO für die Vollstreckung aus vorläufig vollstreckbaren Urteilen getroffene Regelung schon begrifflich für die Vollstreckung eines Steuerbescheides nicht anwendbar. Im vorliegenden Fall fehlt es darüber hinaus an einer Vergleichbarkeit auch insoweit, als die Vollstreckbarkeit nicht durch ein Urteil beseitigt worden ist (§ 717 Abs. 1 ZPO). Dem Berufungsgericht ist darin zuzustimmen, daß der Kläger Ansprüche gegen das beklagte L. [REDACTED] allenfalls unter den Voraussetzungen der Amtshaftung, d.h. nur bei schuldhafter Verletzung ihm gegenüber bestehender Amtspflichten, geltend machen kann.

III.

Solche Ansprüche hat das Berufungsgericht verneint.

1. Das Berufungsgericht hat es nicht als amtspflichtwidrig angesehen, daß die Prüfer im Prüfungsbericht den Kläger als Inhaber der Firma I. Ke. [REDACTED] Nachf. bezeichneten und daß sie sowie die Veranlagungsbeamten dem Kläger die Gewinne der Firma zurechneten; dazu führt das Berufungsurteil aus: Nachdem der Kläger durch seine Unterschrift unter den früheren Steuererklärungen sich selbst als Firmeninhaber bezeichnet hatte, hätten die Beamten dem Handelsregistrauszug entscheidende Bedeutung nicht beizumessen brauchen, zumal die Eintragung im Handelsregister für das Steuerrecht nicht bindend (RFH in RStBl 1938, 733), der Begriff des Unternehmers vielmehr wirtschaftlich zu verstehen sei. Nach den Steuerunterlagen hätten die Beamten den Kläger für den steuerpflichtigen Unternehmer, d.h. für denjenigen, auf dessen Rechnung der Betrieb geführt wurde, halten müssen. Erstmals mit

dem Schriftsatz seines Rechtsanwalts vom 15. August 1955 habe der Kläger vorgebracht, daß zwischen ihm und der Firma Ke [REDACTED] eine Trennung angebracht sei.

Die Revision meint demgegenüber: Die Beamten hätten aus dem Verhalten des Klägers ersehen müssen, daß dieser sich über die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse nicht im klaren gewesen sei. Wenn er ihnen einen Handelsregistrauszug vorlegte, so hätten sie prüfen müssen, ob er nicht fehlerhaft gehandelt habe, als er in steuerlichen Eingaben zwischen sich und seiner Mutter keinen Unterschied machte. Sie hätten nach Vorlage des Handelsregistrauszuges der Frage nachgehen müssen, ob eine Geschäftsübertragung stattgefunden habe. Wenn sie den Kläger auf die Bedeutung der Frage aufmerksam gemacht hätten, würde der Kläger Rechtsrat eingeholt und für Klarstellung gesorgt haben.

Das greift nicht durch. Das Berufungsgericht ist davon ausgegangen, daß die Beamten objektiv pflichtmäßig handelten, indem sie den Kläger als Inhaber ansahen und den Gewinn der Firma ihm zurechneten. Ob ein Verschulden der Beamten hier schon deshalb verneint werden könnte, weil ein Kollegialgericht ihr Verhalten nach sachlicher Prüfung als objektiv gerechtfertigt gebilligt hat (vgl. BGB-RGRK zu § 859 Anm. 48), kann dahinstehen; jedenfalls ist ein etwaiger Schadensersatzanspruch, soweit er hierauf gestützt wird, verjährt (§ 852 BGB).

Die Ansicht der Revision, die Verjährungsfrist habe keinesfalls vor der Aufhebung der angefochtenen Steuerbescheide beginnen können, ist irrig. Die von der Revision hierfür angeführte Entscheidung des VI. Zivilsenats des Bundesgerichtshofs (LM zu ZPO § 717 Nr. 1 = NJW 1957, 1926) bezieht sich ausschließlich auf die Verjährung

eines Anspruchs aus § 717 Abs. 2 ZPO, zu dessen Tatbestand die Aufhebung oder Abänderung des vollstreckten Urteils gehört. Im Falle des § 839 BGB aber beginnt die dreijährige Verjährungsfrist (§ 852 BGB) mit dem Zeitpunkt, in welchem der Geschädigte von dem Schaden und der Person des Ersatzpflichtigen Kenntnis erlangt hat, also dann, wenn der Geschädigte weiß, daß die in Rede stehende Amtshandlung widerrechtlich und schuldhaft war und deshalb eine zum Schadensersatz verpflichtende Amtspflichtverletzung darstellt. Dabei genügt im allgemeinen die Kenntnis der tatsächlichen Umstände, die eine schuldhafte Amtspflichtverletzung als naheliegend erscheinen lassen (BGB-RGRK zu § 852 Anm. 12). Ein Geschädigter, der diese Überzeugung gewonnen hat, darf mit der Erhebung der Amtshaftungsklage nicht zuwarten, bis ihm seine Rechtsauffassung im verwaltungsgerichtlichen Verfahren bestätigt worden ist (LM zu ^{BGB} § 852 Nr. 14).

Der hier in Rede stehende Vorwurf, die Prüfer des F [REDACTED] hätten leichtfertig den Kläger als den Firmeninhaber bezeichnet, und die Veranlagungsbeamten hätten ihm deshalb leichtfertig die Gewinne der Firma zugerechnet, bezöge sich, wenn er zuträfe, auf eine in sich abgeschlossene Pflichtwidrigkeit, die gegenüber den übrigen Vorwürfen des Klägers mit eigenem Klagegrund deutlich abgegrenzt ist (vgl. RG HRR 1930 Nr. 1155; BGB-RGRK zu § 839 Anm. 108). Die tatsächlichen und rechtlichen Umstände, aus denen der Kläger Pflichtwidrigkeit und Verschulden der handelnden Beamten herleiten will, waren ihm spätestens seit dem Schriftsatz seines Rechtsanwalts vom 15. August 1955 bekannt, der sich gerade darauf berief, daß zwischen dem Kläger und der Firma I. Kehlenbach eine Trennung angebracht sei, was der Kläger bislang nicht gewußt habe.

Inzwischen waren die Vollstreckungsmaßnahmen des F [REDACTED] nach dem unstreitigen Sachverhalt durchgeführt

worden; die ersten Sicherungshypotheken waren im März und April 1954 eingetragen, die Mobiliarpfändung am 6. April 1954 durchgeführt worden, am 16. Mai 1955 war das Konkursverfahren und am 5. August 1955 das Zwangsversteigerungsverfahren eröffnet worden. Damit waren die Umstände eingetreten, in denen der Kläger die Grundlage seines Schadens sieht, es wurde nunmehr deutlich, daß die - angebliche - Pflichtwidrigkeit der Finanzbeamten zu einem Schaden geführt hatte und führen würde, der über die angeblich überhöhte Veranlagung hinausging. Dies alles war dem Kläger bekannt. Schon in dem Schriftsatz vom 21. Dezember 1954 hatte der Helfer in Steuersachen Sch[REDACTED] darauf hingewiesen; am 7. Juni 1955 hatte die Hypothekenbank dem Kläger die Beleihungsunterlagen zurückgegeben und unter dem 13. Juni 1955 mitgeteilt, daß sie - trotz der Aufhebung des Konkurses - nicht in der Lage sei, den Antrag erneut entgegenzunehmen; Ende Juli/Anfang August 1955 waren die Mietzinsforderungen des Klägers gepfändet worden. Gerade die Richtung des Schadens war damit dem Kläger bekannt, die Ungewißheit über Umfang und Höhe des Schadens schließt den Beginn der Verjährungsfrist nicht aus (BGB-RGRK zu § 852 Anm. 7). Der Kläger kannte schon zu dieser Zeit die Tatsachen, die ihm - wenn seiner Behauptungen zutrafen - eine Schadensersatzklage, sei es auch in der Form der Feststellungsklage, mit einigermaßen sicherer Aussicht auf Erfolg ermöglichten (vgl. RGZ 157, 14, 18; 168, 214, 219). Zweifel, ob er auf andere Weise Ersatz erlangen könne, waren nach der Fallgestaltung nicht gegeben. Eine Veranlassung, die Entscheidung über seine Berufung wegen der Steuerveranlagung abzuwarten, bestand nicht (vgl. LM zu BGB § 852 Nr. 14), zumal in dem Verfahren der Finanzbehörden und -gerichte eine Entscheidung über den Schadensersatz nicht getroffen werden konnte. Der Kläger hatte auch ausreichende Kenntnis von der Person des Ersatzpflichtigen, denn er wußte, daß Beamte des Finanzamtes Bo[REDACTED] seine Sache bearbeiteten (LM zu BGB § 852

Nr. 4). Wenn er sich im Zweifel befunden haben sollte, ob für die Amtspflichtverletzungen von Beamten des F- der Bund oder das Land einzutreten habe, wo- für die spätere Änderung des Rubrums spricht, so ist das unerheblich; denn er konnte ohne jede Schwierigkeit feststellen, daß die F- nicht Bundes-, sondern Landesbehörden sind (§ 2 des Gesetzes über die Finanzverwaltung vom 6. September 1950 - BGBl I 448 -).

Zu Unrecht beruft sich der Kläger darauf, daß die Einrede der Verjährung arglistig sei. Der Kläger kann insoweit nur vortragen, daß das F- seine Angelegenheit verzögerlich behandelt habe. Das reicht keinesfalls aus; denn aus dem Vortrag des Klägers geht nicht hervor, daß das F- ihn, sei es auch unbeabsichtigt, durch sein Verhalten von rechtzeitiger Erhebung der Klage abgehalten hätte (vgl. BGB-RGRK zu § 222 Anm. 13; Soergel-Siebert BGB 9. Aufl. zu § 242 Anm. 167). Der Kläger hat nicht einmal vorgetragen, daß er in dieser Zeit überhaupt mit dem F- über den Schadensersatzanspruch verhandelt habe. Ein etwaiger Schadensersatzanspruch wegen angeblicher Pflichtverletzung der Prüfer und der darauf beruhenden Veranlagung des Klägers mit den Gewinnen der Firma I. Ke- ist daher verjährt.

2. Das gleiche gilt, soweit der Kläger Ansprüche daraus herleiten will, daß das F- sich durch die Vollstreckung eine unzulässige Übersicherung verschafft und dem Gerichtsvollzieher eine Abschrift des Pfändungsprotokolls zugeleitet habe. Ob insoweit überhaupt pflichtwidrige Handlungen von Beamten vorliegen, was das Berufungsgericht mit eingehender Begründung verneint hat, ohne daß die Revision dies ausdrücklich angegriffen hätte, bedarf der Erörterung nicht; denn gegenüber einem hierauf gestützten Anspruch des Klägers greift jedenfalls aus den

vorstehenden Gründen die Einrede der Verjährung durch.

3. Unstreitig hatte der Steuerausschuß über den Einspruch des Klägers in der Sitzung am 29. Juli 1955 beraten. Das F[REDACTED] eröffnete dem Kläger erst mit Bescheid vom 20. Oktober 1955, daß sein Einspruch zurückgewiesen werde.

Das Berufungsurteil führt hierzu aus: Was die Verzögerung der Bearbeitung um etwa zwei Monate verursacht habe, sei nicht vorgetragen worden; es könne auf sich beruhen, weil die Verzögerung nicht entscheidend ins Gewicht falle. Der Kläger habe seine Einwendungen nur noch mit der Berufung verfolgen können, die Rechtsanwalt Dr. Lic[REDACTED] erst am 23. Dezember 1955 begründete, was bei früherer Mitteilung des Bescheides schon Ende Oktober 1955 hätte geschehen können. Vor diesem Zeitpunkt hätte das F[REDACTED] allenfalls auf Grund der Eingabe vom 15. August 1955 den Einspruchsbescheid gemäß § 94 AO revidieren können. Eine Verpflichtung hierzu aber hätte höchstens dann bestanden, wenn dem Schriftsatz vom 15. August 1955 überzeugende Beweismittel beigelegt hätten, worauf der Kläger selbst sich nicht berufen habe.

Die Revision rügt, das Berufungsgericht habe hierbei das "Vorbringen des Klägers", jedenfalls hätte bei früherer Mitteilung der Entscheidung ein Teil des Schadens abgewandt werden können, außer acht gelassen. Ob in dieser Bezugnahme auf das gesamte Vorbringen des Klägers - ohne Hinweis auf bestimmte Schriftsatzstellen - eine dem § 554 ZPO genügende Begründung des Revisionsangriffs liegt (vgl. hierzu BGHZ 14, 205, 209), kann dahinstehen. Denn es läßt sich nicht feststellen, daß den Beamten insoweit eine schuldhafte Verletzung von Amtspflichten zur Last fiel. Wenn die Entscheidung des F[REDACTED] über

den Einspruch (§§ 229, 259 AO) dem Steuerpflichtigen erst längere Zeit nach der Beratung im Steuerausschuß (§ 24 FVG) mitgeteilt wird, so kann darin eine Amtspflichtverletzung liegen, zwingend ist dies jedoch - namentlich in einer ersichtlich besonders schwierigen Sache, die der Kläger selbst als solche bezeichnet, - nicht. Gerade im vorliegenden Fall konnte der Schriftsatz vom 15. August 1955 Anlaß zu einer nochmaligen Sachprüfung geben. Unter diesen Umständen hätte der behauptungspflichtige Kläger Tatsachen vorbringen müssen, die den Schluß auf eine schuldhafte Amtspflichtverletzung rechtfertigen. Das ist nicht geschehen.

4. Die Revision rügt weiter, das Berufungsgericht habe, obwohl "der Kläger in seinen Schriftsätzen gerade darauf wiederholt hingewiesen" habe, völlig unberücksichtigt gelassen, daß das F[REDACTED] auf Grund des neuen Vorbringens in dem Schriftsatz vom 15. August 1955 wenigstens die laufenden Vollstreckungsmaßnahmen hätte einstellen oder nachprüfen müssen. Auch in diesem Zusammenhang ist ein Hinweis auf BGHZ 14, 205, 209 angebracht. Die Rüge ist im übrigen unbegründet. Das Berufungsgericht hat nicht übersehen, daß der Schriftsatz vom 15. August 1955 zu der Frage, wer Inhaber der Firma I. Ke[REDACTED] Nachf. sei, neues Vorbringen enthielt, sondern dies im Tatbestand seines Urteils angeführt und sich in den Entscheidungsgründen damit auseinandergesetzt. Da die neue Behauptung des Klägers, er sei nicht Inhaber der Firma, unstreitig im Widerspruch zu allen bisherigen steuerlichen Erklärungen des Klägers stand, ist die Ansicht des Berufungsgerichts, das F[REDACTED] sei höchstens bei Vorlage überzeugender Beweismittel zum sofortigen Eingreifen veranlaßt gewesen, rechtlich nicht zu mißbilligen. Einer weiteren Begründung im Berufungsurteil bedurfte dies nicht (BGHZ 3, 162, 175). Die Bezugnahme

auf die Eintragung im Handelsregister allein ergab angesichts der vorliegenden anderslautenden Erklärungen des Klägers keine Pflicht zur sofortigen Einstellung der Vollziehung.

Unter diesen Umständen kann es offen bleiben, ob auch insoweit die Einrede der Verjährung durchgreifen müßte.

5. Eine Amtspflichtverletzung liege - so führt das Berufungsurteil weiter aus - auch nicht darin, daß das F [REDACTED] die Zahlungen auf Grund des Prozeßvergleichs als im Jahre 1948 angefallen versteuert habe. Der Kläger habe - wie aus dem Prüfungsbericht hervorgehe und was nicht bestritten werde - den Prüfern mitgeteilt, daß er in einem Gesellschaftsverhältnis mit der O [REDACTED] Genossenschaft gestanden habe. Die Beamten hätten ihn daher als Mitunternehmer der Bo [REDACTED] Niederlassung ansehen können. Dann aber richte sich die Einkommensteuerverpflichtung nach dem Zeitpunkt, zu dem der Gewinnanteil ihm erwachsen sei; die entsprechende Veranlagung des Klägers sei wenigstens vertretbar gewesen. Dieser Auffassung habe auch der Rechtsanwalt des Klägers in seiner Berufungsbegründung beigelegt und die Berufung nur auf den - für das F [REDACTED] neuen - Gesichtspunkt gestützt, daß der Kläger in Wahrheit nicht Mitunternehmer, sondern nur ein leitender Geschäftsführer gewesen sei.

Die Revision hält es für eine unvertretbare und unhaltbare Auffassung, die späteren Zahlungen aus dem Vergleich einem vier Jahre zurückliegenden Einkommen zuzurechnen. Der Kläger habe allerdings prüfen müssen, ob der Anspruch zu aktivieren sei; jedoch sei es kaufmännisch und steuerlich unbedenklich, daß er die Aktivierung ^{derart} eines streitigen Anspruchs zunächst unterlassen habe.

Möglicherweise hätten taktische Erwägungen den Rechtsanwalt des Klägers veranlaßt, die bisherige Meinung des F[REDACTED] nicht als unhaltbar hinzustellen, sondern dem Standpunkt des Klägers mit einer neuen Begründung zum Erfolg zu verhelfen.

Die Rüge bleibt erfolglos. Es bedarf hier keiner Entscheidung, ob die Auffassung des Berufungsgerichts richtig oder - wie die Revision meint - unhaltbar ist, ob die damit übereinstimmenden früheren Rechtsausführungen des Rechtsanwalts Dr. Lic[REDACTED] durch taktische Erwägungen bestimmt waren oder nicht, und ob dieser Vortrag jetzt noch zulässig ist. Keinesfalls kann der Kläger aus der - wie er meint - unberechtigten Zurechnung der Vergleichszahlungen zu seinem Einkommen im Jahre 1948 einen Schadensersatzanspruch herleiten. Lagen der Berufungsbegründung seines Rechtsanwalts taktische Erwägungen zugrunde, d.h. hatten der Kläger und Rechtsanwalt Dr. Lic[REDACTED] erkannt, daß die Besteuerung der Vergleichszahlungen für 1948 unhaltbar war, dann wäre sein Anspruch verjährt. Entsprach aber der Inhalt der Berufungsbegründung in allen Punkten der Rechtsansicht des Rechtsanwalts, wofür Fassung und Begründung sprechen, dann wäre zu bedenken: Wenn der vom Kläger eingehend über die Verhältnisse unterrichtete Rechtsanwalt aus dem bis dahin vorgetragenen Sachverhalt die gleiche Folgerung ziehen zu müssen glaubte wie das F[REDACTED] (und jetzt das Berufungsgericht) und deshalb zu der neuen Hilfskonstruktion griff, der Kläger sei zwar Gesellschafter, aber nicht Mitunternehmer sondern nur Geschäftsführer gewesen, so ist dies ein Indiz für die Unklarheit der Sachlage und die Schwierigkeit der Rechtslage. Der Kläger hatte stets vorgetragen, daß er mit der Bu[REDACTED]- und E[REDACTED]z[REDACTED] in einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts gestanden und deshalb Anspruch auf 50% der Bruttoerlöse bis zum 15. Sep-

tember 1948 gehabt habe. Das geht auch aus dem Urteil des II. Zivilsenats des Bundesgerichtshofs vom 24. Oktober 1951 (II ZR 52/51) hervor. Mit dieser Auffassung war der Kläger unstreitig durchgedrungen. Bei der Betriebsprüfung wie auch in der Besprechung am 22. Januar 1955 war dies erörtert worden, wobei seitens des F[REDACTED] schon darauf hingewiesen wurde, daß eine Verteilung der 1952/53 gezahlten Vergleichssumme auf mehrere Jahre nach § 34 EStG nicht in Betracht gezogen werden könne, weil es sich um gewerbliches Einkommen handele, d.h. nicht "Entlohnung für eine Tätigkeit, die sich über mehrere Jahre erstreckt" (§ 34 Abs. 4 EStG). Ersichtlich gingen dabei alle Beteiligten davon aus, daß der Kläger Mitunternehmer der Gesellschaft gewesen sei. Im Sinne des § 11 EStG ist aber der Anteil eines Mitunternehmers bereits in dem Jahre zugeflossen, in dem die Gesellschaft den Gewinn erzielt, spätestens mit Abschluß des Wirtschaftsjahres; es kommt darauf an, wann der Gewinn entstanden ist, nicht darauf, wann er ausgeschüttet oder gutgeschrieben wird (Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz, zu § 11 Anm. 2 S. 677). Die Revision bringt nichts dafür vor, daß die Beamten des F[REDACTED] zur Zeit der Veranlagung und noch bis zum Eingang der Berufungsbegründung im Dezember 1955 einen Anhalt für die Annahme hätten haben können, der Kläger sei nicht Mitunternehmer, sondern - obwohl Gesellschaftler - steuerlich nur Bediensteter der Gesellschaft gewesen, weil das Unternehmen nicht auf seine Rechnung geführt worden sei. Unter diesen Umständen muß dem Berufungsgericht darin zugestimmt werden, daß die Veranlagung für 1948 wenigstens vertretbar war und einen Schuldvorwurf nicht begründen kann.

6. Das Berufungsgericht hat es weiter als vertretbar angesehen, daß das F[REDACTED] in Bo[REDACTED] mit Schreiben vom 29. Januar 1955 den Kläger wegen seiner früheren Gegenvorstellungen an das F[REDACTED] O[REDACTED] verwies, denn die

Frage, ob in dem Gewinn einer Personengesellschaft Einkünfte im Sinne des § 34 EStG enthalten seien, müsse regelmäßig in dem Verfahren über die einheitliche Gewinnfeststellung geklärt werden, weil sie nur einheitlich für die Beteiligten entschieden werden könne (Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz zu § 34 Anm. 1 b). Mit der einheitlichen Gewinnfeststellung sei aber das F. O. am Sitz der Bu. und H., die die Bücher der Bo. Niederlassung führte, befaßt gewesen.

Insoweit ist ein Rechtsfehler des Berufungsgerichts nicht ersichtlich; eine Revisionsrüge liegt hierzu nicht vor.

IV.

Jedoch hält das Berufungsurteil in einem weiteren Punkt der Nachprüfung nicht stand.

1. Das Berufungsgericht ist der Meinung, die am 21. November 1955 eingelegte und am 23. Dezember 1955 begründete Berufung des Klägers gegen den Einspruchsbescheid sei von den Beamten des F. pflichtwidrig verzögerlich behandelt worden; hierzu führt das Berufungsurteil aus: In längstens etwa fünf Monaten, also - unter Berücksichtigung der zweimonatigen Verzögerung in der Herausgabe des Einspruchsbescheides - im März 1956, hätte nach Lage der Sache die Vorarbeit für die Entschließung des F., von sich aus der Berufung Rechnung zu tragen, abgeschlossen sein können. Jedoch sei die weitere Verzögerung seit März 1956 bis zur Erledigung der Sache im Frühjahr 1957 für den geltend gemachten Schaden nicht mehr ursächlich geworden.

Insoweit greift die Revision das Berufungsurteil mit Erfolg an. Das Berufungsurteil hat in den vom Kläger über-

reichten Unterlagen sowie in den vom Kläger unter Beweis gestellten Behauptung^{en}/keinen Anhalt dafür gefunden, daß der Kläger - wenn die Steuersache bis zum Frühjahr 1956 zu seinen Gunsten erledigt worden wäre - ausreichende Bankkredite hätte erhalten, seine Handwerker-Gläubiger hätte beruhigen und den Notverkauf von Grundstücken hätte vermeiden können. Es ist hiernach davon ausgegangen, daß der behauptungspflichtige Kläger hinreichende Tatsachen, um die Entstehung eines Schadens darzulegen, nicht behauptet und unter Beweis gestellt habe. Demgegenüber weist die Revision zutreffend daraufhin, daß der Kläger in der Berufungsbegründung vom 10. November 1960 (dort Bl. 8 und 15) nach umfangreichen Ausführungen zur Sache um Auflagen gemäß § 139 ZPO gebeten hatte, falls das Gericht ausreichenden Tatsachenvortrag zur Höhe einzelner Schäden oder zur Ursächlichkeit bestimmter Maßnahmen des F[REDACTED] für bestimmte Schäden vermissen sollte. Dieser Bitte hätte das Berufungsgericht entsprechen sollen. Allerdings kann die Nichtausübung des Fragerechts nach § 139 ZPO nur dann mit Erfolg gerügt werden, wenn das Berufungsgericht hätte erkennen müssen, daß die Parteien Beweismittel und etwaige noch nötige Behauptungen hätten beibringen können und wollen, daß das Nichtvorbringen daher offenbar auf einem Versehen oder auf erkennbar falscher Beurteilung der Rechtslage beruht (LM zu ZPO § 139 Nr. 3). Auch kann in der Regel davon ausgegangen werden, daß die durch einen Rechtsanwalt vertretene Partei alles Sachdienliche vortragen wird, was sie beitragen kann. Der ungewöhnlich umfangreiche Prozeßstoff stellte jedoch den Prozeßbevollmächtigten des Klägers, der sich gerade hierauf zur Begründung seiner Bitte berief, vor eine besonders schwierige Lage, zumal das Landgericht die Klage wegen Verjährung etwaiger Ansprüche abgewiesen und demgemäß von einer Behandlung der Kausalitätsfrage abgesehen hatte. Unter diesen besonderen Umständen war die Bitte des Prozeßbevollmächtigten des Klägers berechtigt;

das Berufungsgericht hätte ihr entsprechen müssen. Der Kläger hätte dann - wie die Revisionsbegründung im einzelnen ausführt - das Zeugnis von Mitgliedern der Vorstände verschiedener Banken sowie des Helfers in Steuer-sachen Sch[REDACTED] als Beweis anbieten können. Es läßt sich nicht ausschließen, daß die Entscheidung dann für den Kläger günstiger ausgefallen wäre, selbst wenn nach dem gegenwärtigen Erörterungsstande begründete Zweifel daran bestehen können, ob das Berufungsgericht die Prüfung der Ursächlichkeit an der richtigen Stelle angesetzt hat.

2. Das Berufungsgericht hat seine Ansicht, bis Ende März 1956 hätte die Sache bei pflichtgemäßer Behandlung zugunsten des Klägers erledigt sein müssen, nicht begründet. Unbedenklich kann ihm darin zugestimmt werden, daß die Bearbeitung der Sache beim F[REDACTED] verzögert wurde. Nach § 268 AO hat das F[REDACTED], dessen Entscheidung angefochten wird, die Berufung mit Akten und sonstigen Unterlagen dem F[REDACTED] zu übersenden. Eine Frist hierfür ist - anders als z.B. in § 571 ZPO - nicht vorgeschrieben; sie verbietet sich auch, vielmehr ist die Vorlage der Berufung beim F[REDACTED] - gerade bei Beachtung der Grundsätze einer ordnungsmäßigen Verwaltung - weitgehend von den Umständen des Einzelfalles abhängig. Dem F[REDACTED] muß die Zeit zugestanden werden, die es für die ordnungsmäßige Durcharbeitung der gesamten Vorgänge im Hinblick auf die Berufung braucht, um sich darüber schlüssig zu werden, ob es der Berufung abhelfen will (§ 94 Abs. 2 AO), oder - falls dies nicht beabsichtigt ist - auf die Berufung sachgemäß - d.h. unter Benutzung der vollständigen Vorgänge - zu erwidern. Allerdings kann es sich dabei immer nur um die durch diese Zwecke gerechtfertigten "kurzfristigen Maßnahmen" handeln (vgl. Riewald, Reichsabgabenordnung zu § 268 Anm. 2).

Wenn das Berufungsgericht auf Grund seiner Erfahrung schätzt, dem F[REDACTED] könne hierfür eine Zeitspanne bis zu fünf Monaten zugebilligt werden, so ist dies angesichts der Unklarheit der damaligen Sachlage und der besonderen rechtlichen Schwierigkeiten der Sache nicht zu beanstanden.

Das F[REDACTED] ist gehalten, dem Steuerpflichtigen die Abgabe der Berufung an das F[REDACTED] mitzuteilen (RFH RStBl 1936, 1076). Hier erhielt der Kläger eine solche Nachricht nicht; sein Rechtsanwalt fragte unter dem 29. August 1956 bei dem F[REDACTED] nach dem Stande der Sache und erhielt den Bescheid vom 31. August 1956, die Berufung liege dem Gericht noch nicht vor. Es ist ein für den Rechtsschutz suchenden Steuerpflichtigen unerträglicher und mit der Förderungs- und Betreuungspflicht der Beamten unvereinbarer Zustand, wenn eine Berufung noch neun Monate nach ihrer Einlegung beim F[REDACTED] behandelt wird, ohne daß der Steuerpflichtige hiervon verständigt worden ist; dies um so mehr, als das Abhilfeverfahren bei der Einkommensteuer nur zulässig ist, wenn der Steuerpflichtige zustimmt oder seinem Antrage der Sache nach entsprochen wird (§ 94 Abs. 1 Nr. 2 AO). Zu dieser Zeit - so hat das beklagte Land im Schriftsatz vom 14. Mai 1959 (dort Bl. 35 ff) selbst vorgetragen - ging aber das Ergebnis der Prüfung und Erörterung im F[REDACTED] dahin, daß die Zurückweisung der Berufung in vollem Umfange zu beantragen sei, erst in der Besprechung am 11. Dezember 1956 seien Gesichtspunkte aufgetaucht, die eine Abänderung des Steuerbescheides nach § 94 AO erwägen ließen.

Wenn hiernach auch mit dem Berufungsgericht angenommen werden kann, daß die Bearbeitung der Berufung im F[REDACTED] pflichtwidrig verzögert wurde, so fehlt es gegenwärtig doch an hinreichendem tatsächlichem Anhalt dafür, daß bei pflicht-

gemäßem Verfahren schon bis Ende März 1956 die Abhilfe-entscheidung zugunsten des Klägers hätte getroffen werden können; denn so lange die Beamten im Gang der Prüfung und Erörterung keinen Anlaß für eine dem Kläger günstigere Beurteilung fanden, durften sie der Berufung nicht abhelfen. Die Entscheidung des Berufungsgerichts beruht auf der Unterstellung, daß die ersten Bescheide unrichtig gewesen seien, weil sie später geändert wurden; diese Unterstellung aber ist ohne rechtliche Nachprüfung, die nicht stattgefunden hat, nicht gerechtfertigt. Vielmehr kann die Pflichtverletzung der Beamten des F[REDACTED] gegenwärtig nur darin geschen werden, daß sie nicht spätestens Ende März 1956 die Berufung mit den Akten dem F[REDACTED] vorlegten, oder sich der Zustimmung des Klägers für eine fernere Bearbeitung der Sache im F[REDACTED] versicherten.

3. Das Berufungsgericht hätte hiernach für die Frage, welchen Verlauf die Dinge bei pflichtgemäßem Verhalten der Beamten genommen haben würden (vgl. BGB-RGRK zu § 839 Anm. 50), nicht davon ausgehen dürfen, daß die Steuerbescheide bei ordnungsmäßiger Sachbehandlung den Anträgen des Klägers gemäß schon Ende März 1956 geändert worden wären; vielmehr wäre zu prüfen gewesen, welchen Verlauf die Sache genommen haben würde, wenn das F[REDACTED] sich Ende März 1956 mit dem Kläger in Verbindung gesetzt oder die Berufung mit den Akten an das F[REDACTED] gegeben haben würde. Für die Beurteilung dieser Frage mag ein tatsächlicher Anhalt sein, daß der Kläger und sein Steueranwalt im Herbst 1956 in erneute Erörterung der Sache mit dem F[REDACTED] eintraten und dort Verhandlungen bis zur Erledigung der Sache führten. Jedoch ermöglicht diese unstreitige Tatsache allein eine zutreffende Beurteilung der Kausalität nicht. Das Revisionsgericht muß davon absehen, diese auf tatsächlichem Gebiet liegende Frage zu prüfen. Auch aus diesem Grunde erweist sich die weitere tatsächliche Aufklärung als geboten.

27

Dessen würde es allerdings nicht bedürfen, wenn ein Schadensersatzanspruch des Klägers - worauf das beklagte Land sich stets berufen hat - schon an der Vorschrift in § 839 Abs. 3 BGB scheitern müßte. Die Entscheidungsgründe des Berufungsurteils lassen nicht erkennen, daß das Berufungsgericht sich diese Frage vorgelegt hat. Der Einwand des Klägers, er habe doch gegen die Steuerbescheide die gegebenen Rechtsmittel eingelegt und mehr habe von ihm nicht erwartet werden können, verkennt: Es geht hier nicht mehr um die Veranlagung, in der der Kläger eine Amtspflichtverletzung sieht, sondern um die Verzögerung der Sachbearbeitung im F[REDACTED], die eine selbständige Amtspflichtverletzung und damit einen eigenen Klagegrund bildet und - worauf der Kläger stets hingewiesen hat - eigene Schadensfolgen gehabt haben kann. Damit entsteht notwendig die Frage, ob der Kläger es schuldhaft unterlassen hat, die Folgen der ihm erkennbaren Sachverzögerung durch Gebrauch eines Rechtsmittels - als solches wäre die Dienstaufsichtsbeschwerde in Betracht gekommen (vgl. BGB-RGRK zu § 839 Anm. 103) - abzuwenden. Auch zur Beurteilung dessen fehlt es an hinreichendem tatsächlichem Anhalt. Der Kläger durfte zunächst darauf vertrauen, daß seine Berufung beim F[REDACTED] ordnungsgemäß behandelt werde, ein Schuldvorwurf könnte ihm nur gemacht werden, wenn die Annahme einer Amtspflichtverletzung - hier also einer Verzögerung der Sachbehandlung - dringlich nahe gelegen hätte (BGHZ 28, 104, 106). Nach der Sachgestaltung, insbesondere angesichts des Vortrages des Klägers, er hätte noch im Frühjahr 1956 wesentliche Schadensfolgen vermeiden können, ist es kaum verständlich, daß der Kläger erstmals Ende August 1956 nach dem Sachstande anfragen ließ, nachdem inzwischen mehr als neun Monate seit der Einlegung und mehr als acht Monate seit der Begründung der Berufung vergangen waren, ohne daß er vom F[REDACTED] oder von dem F[REDACTED] etwas gehört hatte. Das Revisionsgericht muß jedoch auch von einer Entscheidung dieser we-

sentlich auf tatsächlichem Gebiet liegenden Frage, zu der das Berufungsgericht keinerlei Erörterung angestellt hat, abschen und die gebotene tatsächliche Aufklärung dem Berufungsgericht überlassen.

Hiernach muß das Berufungsurteil, da es sich auch mit anderer Begründung nicht halten läßt, aufgehoben und die Sache zur anderweiten Verhandlung und Entscheidung an das Berufungsgericht zurückverwiesen werden.

Die Entscheidung über die Kosten des Revisionsrechtszuges wird dem Berufungsgericht überlassen, weil erst dessen künftige Entscheidung ergeben wird, ob und in welchem Maße das Rechtsmittel sachlich Erfolg haben kann.

Dr. Kreft

Dr. Arndt

Dr. Hußla

Gähtgens

Dr. Reinhardt