

BUNDESGERICHTSHOF

III ZR 191/85

BESCHLUSS

in dem Rechtsstreit

des Dipl. Chemikers Dr. Gottfried R [REDACTED],
Am Ra [REDACTED] B [REDACTED], L [REDACTED],

Klägers und Revisionsklägers,

- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt Dr. [REDACTED] -

g e g e n

das Land Niedersachsen,
vertreten durch den Oberfinanzpräsidenten,
Oberfinanzdirektion H [REDACTED], W [REDACTED]straße [REDACTED], H [REDACTED]

Beklagter und Revisionsbeklagter,

- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt Dr. [REDACTED] -

Der III. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat durch
den Vorsitzenden Richter Dr. Krohn und die Richter Kröner,
Boujong, Dr. Engelhardt und Dr. Werp

am 26. Juni 1986

gemäß § 554 b Abs. 1 ZPO in der Auslegung durch das
Bundesverfassungsgericht (Beschluß vom 11. Juni 1980
- 1 PBvU 1/79 - NJW 1981, 39)

beschlossen:

Die Revision des Klägers gegen das
Urteil des 16. Zivilsenats des
Oberlandesgerichts Celle vom
16. Juli 1985 - 16 U 192/84 - wird
nicht angenommen.

Der Kläger trägt die Kosten des
Revisionsverfahrens (§ 97 Abs. 1 ZPO).

Streitwert: 54.586 DM.

G r ü n d e :

Die Revision wirft keine Fragen von grundsätzlicher
Bedeutung auf (§ 554 b ZPO). Sie hat auch im Endergebnis keine
Aussicht auf Erfolg (BVerfGE 54, 277).

1. Zutreffend geht das Berufungsgericht davon aus, daß unrichtige Prüfungsfeststellungen eines Betriebsprüfers eine Amtspflichtverletzung gegenüber dem Steuerpflichtigen darstellen können.

a) Der Betriebsprüfer entscheidet nicht über den Steueranspruch; er hat nur als Ermittlungshelfer des Finanzamts Besteuerungsgrundlagen zu beschaffen (BFH BStBl 1961 III 290; 1963 III 23). Für die von ihm getroffenen tatsächlichen Feststellungen trägt der Betriebsprüfer die Verantwortung. Dagegen ist das Veranlagungsfinanzamt an eine vom Betriebsprüfer vertretene Rechtsauffassung nicht gebunden; es kann anders würdigen und im Zuge der Auswertung des Prüfungsberichts eine unrichtige Rechtsauffassung richtigstellen, weil über den Steueranspruch erst bei der Veranlagung entschieden wird (BFH BStBl 1963 III 212/3). Eine Haftung des Steuerprüfers aus dem Gesichtspunkt der Amtspflichtverletzung kommt hiernach nur insoweit in Betracht, als der Betriebsprüfer unzutreffende Besteuerungsgrundlagen feststellt, die vom Veranlagungsfinanzamt bei der Entscheidung über den Steueranspruch ausgewertet werden. Die Verpflichtung des Betriebsprüfers, die Besteuerungsgrundlagen nur unter den Voraussetzungen des Gesetzes und im Rahmen des gesetzlich Zulässigen festzustellen, stellt eine Amtspflicht auch gegenüber dem Steuerpflichtigen dar (Senatsurteil vom 6. Februar 1975 - III ZR 149/72 = VersR 1975, 568 m.w.Nachw.).



b) Diese Grundsätze, die der Senat zunächst für den die Außenprüfung abschließenden Prüfungsbericht nach § 202 AO aufgestellt hat, gelten auch für Prüfungsfeststellungen, die dem Steuerpflichtigen im Laufe der Außenprüfung gemäß § 199 Abs. 2 AO mitgeteilt werden, damit er schon während des Prüfungsverfahrens zu einzelnen Prüfungsergebnissen Stellung nehmen kann (zu diesem Sinn der Unterrichtungspflicht nach § 199 Abs. 2 AO: Schick in HHSp AO § 199 Rn. 201). Diese einzelnen Mitteilungen sind zwar - wie der abschließende Prüfungsbericht (dazu Schick aaO § 202 Rn. 8; Wenzig, Die steuerliche Groß- und Konzernbetriebsprüfung, 1985, Rn. 78, 94) - keine Verwaltungsakte, da sie keine rechtlichen Regelungen enthalten (Schick aaO § 199 Rn. 262). Dies schließt aber ebensowenig wie bei dem abschließenden Prüfungsbericht aus, daß den Betriebsprüfer gegenüber dem Steuerpflichtigen die Amtspflicht trifft, keine unrichtigen Mitteilungen zu machen (aa wohl Wenzig aaO Rn. 279).

2. Jedenfalls im Ergebnis zutreffend geht das Berufungsgerecht auch davon aus, daß nicht jede unzutreffende Würdigung eines Sachverhalts in den Prüfungsfeststellungen eine schuldhaft Amtspflichtverletzung des Betriebsprüfers darstellt. Kann die nach sorgfältiger Prüfung gewonnene und auf vernünftige Überlegungen gestützte Beurteilung des Beamten als rechtlich vertretbar angesehen werden, so fällt ihm jedenfalls kein Verschulden zur Last (Senatsurteil vom 22. März 1979 - III ZR 22/78 = VersR 1979, 574, 575 f.).

Was im Rahmen der Prüfungsfeststellungen während des Verfahrens der Außenprüfung vertretbar ist, wird maßgeblich von der Funktion dieser Prüfungsfeststellungen mitbestimmt. Sie stellen keine abschließende Würdigung dar wie der Prüfungsbericht, sondern sollen dem Steuerpflichtigen Gelegenheit geben, die Prüfung durch eigene Stellungnahmen während des Verfahrens zu beeinflussen. Der Prüfer darf daher keine erkennbar falschen Feststellungen treffen und den Steuerpflichtigen dadurch zu möglicherweise aufwendigen, aber sachlich unnötigen Stellungnahmen veranlassen. Andererseits müssen Prüfungsfeststellungen weder auf bis ins Letzte getriebenen Ermittlungen beruhen, noch gilt für sie der Grundsatz, daß im Zweifelsfalle der Sachverhalt zugunsten des Steuerpflichtigen festzustellen ist.

3. Deshalb handelten die Prüfer nicht schuldhaft amtspflichtwidrig, wenn sie in der Prüfungsfeststellung Nr. 3 die zwischen dem Kläger und der BASF geschlossenen Verträge im Hinblick auf den Vergleich vom 16. Februar 1977 als wirksam behandelten. Daran hinderte sie auch nicht der Umstand, daß der Kläger eine von dem von ihm selbst abgeschlossenen Vergleich abweichende Meinung vertrat. Die Prüfungsfeststellung konnte ihn vielmehr gerade in diesem Punkt zu einer näheren Begründung seiner Auffassung veranlassen.

Ebensowenig begründet es eine schuldhafte Amtspflichtverletzung, daß die Prüfer von dem bei der Prüfung der Elastogran erzielten Einvernehmen über die Würdigung der Verträge auch im Fall des Klägers zunächst ausgingen.

4. Eine Amtspflichtverletzung im Sinne eines Amtsmißbrauchs wäre es allerdings gewesen, wenn die Prüfer wider besseres Wissen unzutreffende Feststellungen getroffen hätten, um die Steuerhinterziehung eines Dritten zu vertuschen (vgl. dazu auch Senatsurteil vom 29. November 1984 - III ZR 111/83 = VersR 1985, 281). Eine solche Annahme wird aber von den Feststellungen des Berufungsgerichts nicht getragen.

Krohn

Kröner

Boujong

Engelhardt

Werp