

III ZR 217/59

Verkündet
am 16. Januar 1961
Scheibl,
Justizsekretär
als Urkundsbeamter
der Geschäftsstelle

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

In dem Rechtsstreit

des Landwirts Franz B [REDACTED], B [REDACTED],
K [REDACTED] Str. [REDACTED]

Klägers, Berufungsklägers und Revisionsklägers,
- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt Dr. [REDACTED] -

g e g e n

B e r l i n , vertreten durch den Senator für Finanzen,
Beklagte, Berufungsbeklagte und Revisionsbeklagte,
- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt Dr. [REDACTED] -

hat der III. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs auf die mündliche Verhandlung vom 16. Januar 1961 unter Mitwirkung des Senatspräsidenten Prof. Dr. Geiger sowie der Bundesrichter Dr. Kreft, Dr. Arndt, Dr. Beyer und Gähtgens

für Recht erkannt:

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des 9. Zivilsenats des Kammergerichts in Berlin vom 29. September 1959 wird zurückgewiesen.

Der Kläger hat die Kosten des Revisionsverfahrens zu tragen.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

Der Kläger nimmt die Beklagte aus dem Gesichtspunkt der Amtshaftung auf Ersatz des Schadens in Anspruch, der ihm dadurch entstanden sei, daß das Finanzamt B [REDACTED] bei der Festsetzung der Steuern für das Jahr 1950 Pflichtwidrigkeiten begangen habe. Im einzelnen liegt der Klage folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Kläger kam im Juni 1949 als Sowjetzonenflüchtling nach B [REDACTED]. Im Herbst 1949 übernahm er die B [REDACTED]er Generalvertretung der westdeutschen Nahrungsmittelfirma P [REDACTED]. Zu Anfang des Jahres 1950 ging diese Firma in Konkurs, der Kläger übernahm jedoch einen Teil ihres W [REDACTED] Warenlagers und vertrieb dieses bis Herbst 1950 auf eigene Rechnung. Seine Einkünfte aus diesem Gewerbebetrieb gab er in der Einkommensteuererklärung für 1949 mit einem Verlust von 1.049,-- DM und in der Einkommensteuererklärung für 1950 mit einem Gewinn von 572,-- DM an. Sein Gesamteinkommen in 1950 wurde vom Finanzamt auf 12.394,-- DM ermittelt, seine gesamte Einkommensteuer für 1950 auf 3.210,-- DM festgesetzt.

Ende des Jahres 1953 wurde gegen den Kläger ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts zweckwidriger Verwendung öffentlicher Gelder eingeleitet. Im August 1954 wurde gegen ihn deswegen Anklage erhoben. Am 18. November 1954 fand die erste Hauptverhandlung statt; der Termin endete mit einer Vertagung zwecks weiterer Ermittlungen und Erweiterung der Anklage. Am 8. Februar 1955 wurde der Kläger im Rahmen dieser weiteren Ermittlungen von dem Staatsanwalt F [REDACTED] vernommen; an der Vernehmung nahm zeitweise der Steuer-
oberinspektor T [REDACTED] vom Finanzamt Z [REDACTED] teil. In dessen Gegenwart sagte der Kläger laut dem Vernehmungsprotokoll u.a. aus, daß er Generalvertreter der P [REDACTED]-Werke gewesen

sei und daß das Geschäft zunächst gut eingeschlagen habe. Es heißt in der Vernehmungsniederschrift dann:

"Ich beziffere meinen Gesamtnettoverdienst aus dieser Tätigkeit mit rund 50.000,-- DM West. Betriebssitz meiner gewerblichen Niederlassung war hier in W [REDACTED] H [REDACTED] str. [REDACTED]; einen Nebenbetrieb hatte ich mit behördlicher Genehmigung des Ostmagistrats in O [REDACTED] F [REDACTED] Allee. Die Nummer kann ich nicht angeben. Die Ostumsätze versteuerte ich in O [REDACTED], die Westumsätze in W [REDACTED]."

Auf Vorhalt des Steueroberinspektors T [REDACTED] ergänzte der Kläger seine Aussage dahin, daß er nur bis Januar 1950 als Vertreter für P [REDACTED] tätig gewesen sei und daß er nach dessen Konkurs dessen B [REDACTED] Warenlager, das ihm, dem Kläger, zu einem Teil im Werte von 35.000,-- DM zur Sicherung übereignet gewesen sei, für eigene Rechnung verwertet habe. Das Protokoll der Vernehmung zu diesem Komplex schließt mit den Worten: "Auf Vorhalt des Herrn T [REDACTED]: Ich gebe zu, die Steuererklärung 1949 bzw. 1950 nicht ordnungsgemäß abgegeben zu haben."

Steueroberinspektor T [REDACTED] fertigte am 9. Februar 1955 über diese Angaben des Klägers einen Aktenvermerk, in dem es über den Wortlaut des staatsanwaltlichen Protokolls hinausgehend, u.a. heißt, der Kläger habe erklärt, daß er Aufzeichnungen über die erhaltenen Provisionen nicht gemacht habe und Bücher über die getätigten Geschäfte nicht vorhanden seien.

In der Zeit vom 12. bis 21. Januar 1955 hatte der Betriebsprüfer des Finanzamts, W [REDACTED], beim Kläger eine Betriebsprüfung für 1953 vorgenommen. Im Laufe des 9. Februar 1955 fand im Finanzamt eine interne Besprechung des Prüfungsergebnisses W [REDACTED] und des Berichtes T [REDACTED] statt. In dem hierüber gefertigten Aktenvermerk ist gesagt, daß weitere Maß-



nahmen zur Sicherung der Steueransprüche getroffen werden müßten. Hierbei sei berücksichtigt, daß der Betriebsprüfer Woick festgestellt habe, daß der Kläger im Jahre 1953 gegenüber dem erklärten Verlust einen Gewinn von 35.000,-- bis 40.000,-- DM gehabt habe. Es bestehe ferner der dringende Verdacht, daß der Kläger neben den im Vermerk T [REDACTED] angegebenen Umsätzen in Höhe von etwa 100.000,-- DM und dem Gewinn von rund 50.000,-- DM auch die Bruttoeinnahmen und Ausgaben aus seinen Grundstücken für 1950 bis 1953 unrichtig angegeben habe. Es erscheine zweckmäßig, zur Sicherung der Steuerrückstände einen Arrest in das Vermögen des Klägers anzubringen. Weiter heißt es in dem Vermerk:

"Da greifbare Merkmale als Grundlage für den Arrest noch nicht vorhanden sind, müssen diese im Wege der Schätzung festgestellt bzw. ermittelt werden.

Folgende Beträge werden als Arrestgrundlage vorgeschlagen, wobei die im Aktenvermerk des OStI T [REDACTED] angegebenen Umsätze und Gewinne im Hinblick darauf, daß die Zeitspanne, für die diese erzielt worden sind, nicht feststeht, voll im Jahre 1950 in Ansatz gebracht werden.

<u>Umsatz 1950</u>		100.000,-- DM
<u>Einkommen 1950 und Gewerbeertrag</u>		
Gewerbeertrag	50.000,-DM	
+ veranlagte Summe von	<u>572,-DM</u>	
Gewinn aus Gewerbebetrieb		50.572,-- "
Überschuß aus Grundbesitz, veranlagt	12.022,-DM	
+ gesch.Betrag von	<u>3.000,-DM</u>	<u>15.022,-- "</u>
Einkommen 1950		65.594,-- DM"
=====		=====

Es folgen in dem Vermerk entsprechende Angaben für die Jahre 1951 und 1953.

Noch am 9. Februar 1955 erließ das Finanzamt gemäß § 378 AO eine Arrestverfügung zur Sicherung von Steuerforderungen für die Jahre 1950 bis 1953 (nebst Kosten der Zwangsvollstreckung) in Höhe von rund 65.000 DM. Die Arrestverfügung wurde dem Kläger, der am 9. Februar 1955 in Untersuchungshaft genommen worden war, am 10. Februar 1955 zugestellt. Rechtsmittel gegen die Arrestverfügung hat der Kläger nicht eingelegt.

In der Zeit vom 15. Februar bis 24. Juni 1955 führte der Betriebsprüfer W. eine Prüfung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Klägers für die Zeit von 1949 bis 1954 durch. In seinem Bericht vom 24. Juni 1955 führte Woick in Textziffer ("Tz") 1 aus, daß die gewerblichen Einkünfte des Klägers aus den Jahren 1949/50 nicht in die Prüfung einbezogen worden seien. In Tz. 7 heißt es, der Kläger habe von 1. Dezember 1949 bis 30. Oktober 1950 in B. einen Gewerbebetrieb unterhalten. Im Jahre 1950 habe er hieraus einen Reingewinn von 50.000 DM erzielt, den er zum Ankauf von Häusern verwandt und in seinen Steuererklärungen verschwiegen habe. In der Vernehmung durch die Staatsanwaltschaft habe er angegeben, daß seine Geschäftsbücher die getätigten Geschäfte nicht in ihrem vollen Umfange auswiesen. Geschäftsbücher und Belege seien nicht mehr vorhanden. Die Besteuerungsgrundlagen seien somit nach § 217 AO zu schätzen. Aus Tz. 12 geht hervor, daß der Kläger bei der Prüfung nicht zugegen war und die Angestellten unzureichend orientiert waren. In Tz. 116 heißt es unter nochmaligem Hinweis auf die Aussage des Klägers vor der Staatsanwaltschaft:

"Die gewerblichen Gewinne aus Gewerbebetrieb werden für

1949 auf	-,-- DM
1950 auf	50.000,-- DM

geschätzt.

Die nicht verbuchten vereinnahmten Entgelte in 1950 werden auf 100.000 DM geschätzt."

Dieser Prüfungsbericht wurde dem Kläger in die Untersuchungshaft übersandt. Der Kläger bat daraufhin um eine Besprechung mit Vertretern des Finanzamtes. Diese fand in der Zeit vom 1. bis 3. August 1955 statt. Aus dem Aktenvermerk, der vom Finanzamt über die Besprechungen gefertigt worden ist, geht hervor, daß der Kläger zunächst Einsicht in die Unterlagen, aus denen der Prüfungsbericht gefertigt worden war, verlangt hat. Als ihm diese verweigert wurde, hat er versucht, mit den Vertretern des Finanzamtes zu einem Generalvergleich zu gelangen. Hierbei wurde dem Kläger klargelegt, daß die Vertreter des Finanzamtes keine Befugnis hätten, über Zahlungsregelungen zu verhandeln. Als der Kläger die Aussichtslosigkeit eines Abschlusses des Vergleichs sah, wollte er nunmehr die einzelnen Punkte des Prüfungsberichtes erörtern. Dies wurde ihm verweigert, da im Verlauf der Erörterungen, dafür genügend Zeit vorhanden gewesen sei.

Nunmehr erließ das Finanzamt für das Jahr 1950 unter Zugrundelegung des von dem Betriebsprüfer W. festgestellten Einkommens von 64.194 DM, davon 50.000 DM aus Gewerbebetrieb, mehrere gemäß § 222 AO berichtigte Steuerbescheide über insgesamt 46.160,25 DM. Am 18. August 1955 setzte das Finanzamt ferner die Steuern für die Jahre 1951, 1952 und 1954 fest.

Der Kläger legte gegen sämtliche Steuerbescheide für die Jahre 1950 bis 1952 und 1954 Einspruch ein. Den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid für 1950 vom 18. August 1955 begründete er mit Schreiben vom 27. September 1955 im wesentlichen damit, daß der aus dem P.-Komplex erzielte Gewinn nicht 50.000 DM, sondern nur 572 DM betragen habe; bei seiner gegenteiligen Angabe im Strafverfahren habe es sich um eine Schutzbehauptung im Rahmen des strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens gehandelt, die nicht als Grundlage für das Besteuerungsverfahren verwertet werden dürfe.

Die Einsprüche gegen die Einkommensteuerbescheide für 1950, 1951 und 1954 wurden durch drei Bescheide vom 22. März 1956 in vollem Umfange, der Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid für 1952 durch Bescheid vom 22. März 1956 zu 9/10 zurückgewiesen. In den Begründungen dieser Einspruchsbescheide ist jeweils auf eine "Stellungnahme" der Betriebsprüfungsstelle des Finanzamts Bezug genommen. In dieser Stellungnahme vom 16. Februar 1956 ist in Ziffer 2 bezüglich der Einnahmen des Klägers aus dem P- Komplex zunächst ausgeführt, daß weder Belege noch Geschäftsbücher vorhanden seien, so daß der Gewinn nach § 217 AO zu schätzen gewesen sei. Mit der Schätzung auf 50.000 DM sei das Finanzamt den Angaben des Klägers bei seiner staatsanwaltlichen Vernehmung vom 8. Februar 1955 gefolgt. Diese Schätzung sei dem Grunde und der Höhe nach auch berechtigt. Hierzu hat die Betriebsprüfungsstelle des Finanzamtes eine ins einzelne gehende Berechnung unter Zugrundelegung von Warenlieferungen sowie Provisions- und Spesengutschriften der Firma P, von einem bestimmten Wareneinsatz und einem Rohgewinnaufschlag von 90 % - zum Teil an Hand von Schätzungen - aufgestellt, die mit einem Reingewinn von 50.000 DM aus dem Gewerbebetrieb des Klägers für das Jahr 1950 abschließt.

Gegen diese Einspruchsbescheide erhob der Kläger am 18. April 1956 Klage vor dem Verwaltungsgericht. Ohne Durchführung dieser anhängigen Verwaltungstreitverfahren führte der Kläger nach seiner Haftentlassung im Juni 1956 ab 10. Juli 1957 unter Mitwirkung des Helfers in Steuersachen Sc mehrere Besprechungen mit dem Finanzamt Z, die das Ziel hatten, die festgesetzten Steuern für die Jahre 1950 bis 1952 und 1954 herabzusetzen. Bei der Besprechung am 10. Juli 1956 legte der Kläger erstmalig die von dem Helfer in Steuersachen O, dem früheren Steuerberater des Klägers, verwahrten Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben aus dem P-Komplex vor. Den In-

halt der Besprechungen hat Sc [REDACTED] in seinen Schreiben an das Finanzamt vom 26. und 27. August sowie vom 6. Oktober 1956 festgehalten. In dem letzten Schreiben heißt es u.a.:

"... Trotzdem ist mein Mandant aus den eingangs erwähnten Gründen heraus bereit, auch den Komplex P [REDACTED] mit einem Vergleich aus der Welt zu schaffen, da das Fehlen von Belegen zu der vorgelegten Buchführung und die geführten Verhandlungen das FA Z [REDACTED] berechtigen, eine Schätzung des Gewinns vorzunehmen ..."

Am 11. Oktober 1956 fand eine abschließende Besprechung mit dem Ergebnis statt, daß die Steuerbescheide für die Jahre 1950 bis 1952 und 1954 in genau festgelegter Weise berichtigt, d.h. die Steuern herabgesetzt werden sollten, wogegen der Kläger seine Berufungen gegen die Einkommensteuer-Veranlagungen 1950 bis 1952 und 1954 sowie weitere Einsprüche zurückzog. Hierüber wurde eine Verhandlungsniederschrift vom gleichen Tage aufgenommen. Daraufhin erließ das Finanzamt am 13. Oktober 1956 gemäß § 94 AO geänderte Steuerbescheide für die Jahre 1950 bis 1952 und 1954, die nach der Behauptung des Klägers einschließlich der Steuern für 1953 nunmehr eine Gesamtsteuersumme von 127.352,91 DM ergaben statt bisher rund 196.000 DM (Behauptung des Klägers) oder rund 190.000 DM (Behauptung der Beklagten); insbesondere die Steuerbescheide für 1950 wurden um rd. 25.000 DM herabgesetzt. Sämtliche Steuerbescheide vom 13. Oktober 1956 sind rechtskräftig geworden.

Die hiernach zuviel beigetriebenen Steuern wurden dem Kläger alsbald nach dem 13. Oktober 1956 erstattet, und zwar erhielt er 31.000 DM in bar zurück; ferner gab das Finanzamt zwei Kaufpreisabtretungen über insgesamt 32.562,87 DM frei.

Der Kläger wirft dem Finanzamt folgende Amtspflichtverletzungen vor:

1. Es habe die Besteuerungsgrundlagen für 1950 geschätzt, obwohl die Voraussetzungen einer Schätzung nicht vorgelegen hätten;
2. es habe das Schätzungsverfahren mangelhaft durchgeführt.

Der Kläger behauptet: Hierauf sei es zurückzuführen, daß er für das Jahr 1950 in Höhe eines Betrages von rd. 25.000 DM zu Unrecht veranlagt worden sei; ohne diese unrechtmäßige Veranlagung würde er im Jahre 1955 diesen Betrag weniger an Steuern aufgebracht haben; wenn er über diese rd. 25.000 DM auch in der Zeit von Ende 1955 bis Oktober 1956 hätte verfügen können, würde er einige von ihm tatsächlich verkaufte Grundstücke nicht haben verkaufen müssen; dadurch sei ihm - wie der Kläger im einzelnen berechnet hat - ein Schaden von 104.340 DM entstanden.

Der Kläger hat beantragt:

die Beklagte zu verurteilen,

1. an ihn 104.340 DM nebst 4 % Zinsen von 32.590 DM seit Klagezustellung zu zahlen,
2. an ihn als Verzugschaden bis zur Zahlung der unverzinslichen 71.750 DM aus dem Antrag zu 1) monatlich weitere 1.295 DM zu zahlen, beginnend mit dem 1. November 1958.

Die Beklagte hat um Abweisung der Klage gebeten. Sie stellt Amtspflichtverletzungen des Finanzamts Z [REDACTED] in Abrede und bestreitet, daß dem Kläger durch die anfänglich für 1950 zuviel verlangten Steuern von rd. 25.000 DM ein Schaden entstanden sei. Sie wendet weiter ein, daß der Kläger es unterlassen habe, den angeblichen Schaden durch Gebrauch von Rechtsmitteln abzuwenden, ferner daß der Kläger durch seine Erklärungen in der Verhandlungsniederschrift vom 11. Oktober 1956 einen Schlußstrich unter die Angelegenheit gezogen, d.h. auch auf die von ihm jetzt geltend gemachten Schadensersatzansprüche verzichtet habe.

Das Landgericht hat die Klage abgewiesen. In erster Linie hat es ausgeführt, daß dem Klageanspruch der "Vergleich" vom 11. Oktober 1956 entgegenstehe. Darüber hinaus vertritt es die Auffassung, daß Amtspflichtverletzungen des Finanzamtes in Bezug auf die Anordnung und Durchführung des Schätzungsverfahrens bei der Steuerveranlagung für 1950 nicht gegeben seien. Schließlich reiche der Sachvortrag des Klägers auch nicht aus, um einen Ursachenzusammenhang zwischen der Beitreibung der rd. 25.000 DM anfänglich zuviel verlangter Steuern und dem von ihm behaupteten Schaden anzunehmen.

Die vom Kläger hiergegen eingelegte Berufung hat das Kammergericht nach einer Beweisaufnahme zurückgewiesen. Mit seiner Revision verfolgt der Kläger seine Klageansprüche weiter. Die Beklagte bittet um Zurückweisung der Revision.

Entscheidungsgründe:

I.

Das Berufungsgericht legt zunächst dar, daß der "Vergleich" vom 11. Oktober 1956 dem Klageanspruch nicht entgegenstehe, weil der Kläger mit oder in ihm auf den jetzt geltend gemachten Amtshaftungsanspruch nicht verzichtet habe. Die Fragen, ob durch die anfängliche Überzahlung von Steuern für 1950 der vom Kläger behauptete Schaden überhaupt entstanden sei und ob dem Klageanspruch die Vorschrift des § 839 Abs. 3 BGB entgegenstehe, läßt das Kammergericht offen. Denn nach seiner Ansicht haben die Beamten des Finanzamts Z [REDACTED] bei der Bearbeitung der Steuerangelegenheit des Klägers für das Jahr 1950 Amtspflichtverletzungen nicht begangen, und zwar weder dadurch, daß das Finanzamt bei der Steuerveranlagung den Weg der Schätzung nach § 217 AO beschritten hat, noch bei der hiernach vorgenommenen Schätzung selbst.

Daß das Kammergericht die vom Kläger behaupteten Pflichtwidrigkeiten der Beamten des Finanzamts Z [REDACTED] unter dem Gesichtspunkt der Amtshaftung (§ 839 BGB, Art. 34 GG) prüft, ist rechtlich bedenkenfrei. Die in § 217 AO vorgesehene Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, falls diese vom Finanzamt nicht anderweit ermittelt oder berechnet werden können, ist eine weitreichende und im allgemeinen den Steuerpflichtigen auch benachteiligende Handhabe, die dem Finanzamt zur Erfüllung der ihm obliegenden hoheitlichen Aufgaben gegeben ist. Die Schätzung ist nur zugelassen, wenn die gesetzlich dafür vorgeschriebenen Voraussetzungen gegeben sind, und sie kann lediglich in dem gesetzlich zulässigen Rahmen erfolgen (Kühn RAO 5. Aufl. § 217 Anm. 1, 2, 6 und 7; Riewald RAO Teil II 1951 § 217 Anm. 3-5 und 7). Es bestehen deshalb, wie schon allgemein bei der Veranlagung der Steuern (vgl. RGZ 165, 257, 259), insbesondere Amtspflichten der Steuerbeamten auch gegenüber dem Steuerpflichtigen, die Veranlagung auf dem außergewöhnlichen Wege der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nur unter den Voraussetzungen des Gesetzes und im Rahmen des gesetzlich Zulässigen vorzunehmen.

II.

1. Die Berechtigung des Finanzamts zur Schätzung der Grundlagen für die Besteuerung des Klägers entsprechend § 217 AO hat das Berufungsgericht insbesondere aus seiner tatsächlichen Feststellung hergeleitet, der Kläger selbst habe bei seiner staatsanwaltlichen Vernehmung am 8. Februar 1955 angegeben, Aufzeichnungen und Geschäftsbücher über den [REDACTED] Komplex - aus dem das Finanzamt anfänglich einen Gewinn des Klägers von 50.000 DM aus Gewerbebetrieb festgestellt hat - seien nicht vorhanden, so daß insoweit die Voraussetzungen des § 217 Abs. 2 AO gegeben gewesen seien. Denn nach dieser Vorschrift ist die Voraussetzung für eine Schätzung nach § 217 Abs. 1 AO u.a. dann gegeben, wenn der

Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er zu führen hat, nicht vorlegen kann, oder wenn Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder unrichtig sind. Das Kammergericht führt weiter aus, daß das Finanzamt im vorliegenden Fall auch nicht aus dem in § 204 Abs. 1 Satz 2 AO enthaltenen Rechtssatz, daß das Finanzamt Angaben des Steuerpflichtigen auch zu dessen Gunsten nachzuprüfen hat, gehalten war, die Richtigkeit dieser Angaben des Klägers bei seiner Vernehmung am 8. Februar 1955 nachzuprüfen. Denn wenn ein Steuerpflichtiger bei seiner verantwortlichen Vernehmung in Gegenwart eines - wie das Berufungsgericht ebenfalls tatsächlich feststellt - ihm bekannten Finanzamtsbeamten unumwunden zugebe, Aufzeichnungen und Bücher über die fraglichen Geschäfte seien nicht vorhanden, sei eine Nachprüfung dieser Angaben durch das Finanzamt überflüssig.

2. a) Die Revision meint, die tatrichterliche Feststellung über die Angaben des Klägers in dem Vernehmungstermin vom 8. Februar 1955 sei rechtsfehlerhaft zustand gekommen. Hierzu hat sie ausgeführt:

Der vom Berufungsgericht als Zeuge vernommene Steuer-
oberinspektor T. [REDACTED] habe - wie das Kammergericht selbst feststelle - bei seiner beschworenen Aussage sich an den Inhalt der Bekundungen des Klägers bei dessen Vernehmung am 8. Februar 1955 nicht mehr erinnern können und es zunächst sogar für unwahrscheinlich gehalten, daß bei der Vernehmung des Klägers am 8. Februar 1955 die Frage, ob Unterlagen über den F. [REDACTED] Komplex vorhanden seien, zur Sprache gekommen sei. Es fehle deshalb eine verantwortliche Aussage des Zeugen über den Inhalt der Vernehmung des Klägers am 8. Februar 1955 und dessen Bekundungen im einzelnen bei dieser Gelegenheit. Soweit der Zeuge aber nach Vorhalt seines über die Vernehmung des Klägers gefertigten Aktenvermerks vom 9. Februar 1955 - der angebliche Äußerungen des Klägers über das Nichtvorhandensein von Aufzeichnungen und Geschäfts-

büchern hinsichtlich des P[REDACTED]-Komplexes tatsächlich enthält - diesen inhaltlich unter allen Umständen für richtig gehalten habe, sei nur dies der alleinige Inhalt seiner vor dem Berufungsgericht beschworenen Aussage. Dann hätte aber das Kammergericht den im letzten Verhandlungstermin in der Berufungsinstanz angetretenen Zeugenbeweis, daß der Aktenvermerk des Steueroberinspektors T[REDACTED] vom 9. Februar 1955 in zwei anderen Punkten - daß nämlich bei der Vernehmung des Klägers am 8. Februar 1955 von Krediten für Kleinwohnungen und von einem Kredit für den Wiederaufbau eines Daches eines Grundstücks gesprochen worden sei - unrichtig sei, nicht übergehen dürfen. Auch wenn es sich hierbei um "Nebenpunkte", die das Berufungsgericht für unwichtig und für unerheblich angesehen hat, gehandelt habe, so würde bei Richtigkeit der unter Beweis gestellten Behauptungen des Klägers doch zu folgern sein, daß der Aktenvermerk des Steueroberinspektors T[REDACTED] vom 9. Februar 1955 nicht in allen Punkten richtig sei, daß mithin seine beschworene Aussage falsch sei und ein Tatbestand vorliege, der gegebenenfalls sogar einen Restitutionsgrund nach § 580 Ziff. 3 ZPO darstelle.

b) Diese Revisionsrüge ist jedoch unbegründet.

Schon ihr Ausgangspunkt, der Zeuge T[REDACTED] habe insoweit "lediglich" ausgesagt, sein Aktenvermerk sei in allen Punkten richtig, steht im Widerspruch zu der im Urteilstatbestand (BU S. 16) aufgenommenen Aussage des Zeugen. Hierauf hat der Zeuge nach Vorhalt und nach Verlesen seines Aktenvermerks vom 9. Februar 1955 nicht nur allgemein bekundet, dieser von ihm gefertigte Aktenvermerk sei inhaltlich richtig, sondern darüber hinaus ausdrücklich auch noch, der Kläger habe demnach am 8. Februar 1955 erklärt, daß Bücher und Unterlagen über den P[REDACTED]-Komplex nicht mehr vorhanden seien. Die Revision irrt, wenn sie meint, damit habe der Zeuge nur auf seinen Aktenvermerk vom

9. Februar 1955 Bezug genommen oder diesem eine Beurteilung in Bezug auf die Richtigkeit seines Inhalts gegeben. Vielmehr hat der Zeuge T. damit offensichtlich seine ursprüngliche Aussage im Verlaufe seiner Vernehmung berichtigt und ergänzt, wie dies bei Vorhalt von Gedächtnisstützen durchaus nicht ungewöhnlich ist. Aus dem Zusammenhang der Urteilsgründe ergibt sich auch, daß das Berufungsgericht - wie es übrigens seine verfahrensrechtliche Pflicht war - die Aussage des Zeugen T. im ganzen, also mit der späteren Berichtigung und Ergänzung, gewürdigt hat, so daß schon nicht angenommen werden kann, das Kammergericht habe lediglich die Aussage des Zeugen T., sein Vermerk sei "bestimmt" oder "unter allen Umständen" richtig, seiner tatrichterlichen Feststellung zugrunde gelegt. Hiernach kann die vom Tatrichter vorgenommene Verwertung der Aussage des Zeugen T. revisionsrechtlich nicht beanstandet werden.

Da es allein auf die Frage ankam, ob der Kläger selbst bei seiner Vernehmung am 8. Februar 1955 in Gegenwart des Finanzbeamten T. erklärt hatte, Bücher und sonstige Unterlagen über den P.-Komplex seien nicht vorhanden, und da der Zeuge T. diese Frage ausdrücklich und nicht nur indirekt durch eine allgemeine Bezugnahme auf seinen Aktenvermerk bejaht hatte, bedeutet es auch keinen Verfahrensverstoß des Tatrichters, daß er dem Beweisangebot des Klägers darüber, ob der Aktenvermerk des Zeugen in anderen Punkten etwa unrichtig sei, nicht weiter nachgegangen ist. Denn insoweit hat es mit Recht diese anderen Punkte für nicht aufklärungsbedürftig angesehen, weil sie für diesen Rechtsstreit unerheblich sind.

3. Die Revision verweist weiter darauf, der Kläger habe sich auf die Ermittlungs- und Straftaten zum Nachweis dafür berufen, daß seine Vernehmung am 8. Februar 1955 sich nicht auf steuerrechtliche Straftatbestände erstreckt habe. Diese Rüge ist ohne rechtliche Bedeutung. Denn auch das Berufungs-

gericht geht offensichtlich nicht davon aus, daß die Vernehmung des Klägers an diesem Tage der Ermittlung steuerrechtlicher Tatbestände diene; es stellt vielmehr mit Recht nur darauf ab, daß dem Kläger bei seiner Vernehmung bekannt war, daß der anwesende T [REDACTED] ein Beamter des Finanzamts war, mithin des Klägers Bekundungen notwendigerweise auch zur Kenntnis des Finanzamtsbeamten gelangen oder gelangen konnten.

4. Daß die Bekundungen des Klägers über seine gewerbliche Tätigkeit und seinen Gewerbeertrag aus dem P [REDACTED] geschäft von vornherein als (inhaltlich falsche oder unwahre) Schutzbehauptungen des Klägers in dem gegen ihn anhängigen Strafverfahren zu werten gewesen seien, und daß deshalb T [REDACTED] diese Aussagen des Klägers nicht ohne weiteres verwerten durfte, sondern sie erst auf ihre Nichtigkeit nachprüfen mußte, wie die Revision verlangt, kann nicht anerkannt werden. Denn hier lagen jedenfalls keinerlei Anzeichen dafür vor, die die Bekundungen des Klägers als von vornherein unrichtig oder als unglaubhaft erscheinen ließen. Besondere Umstände, aus denen T [REDACTED] eine solche Annahme folgern konnte und mußte, sind vom Kläger nicht behauptet und auch sonst nicht festgestellt worden.

Ist aber die tatrichterliche Feststellung, der Kläger selbst habe bei seiner Vernehmung am 8. Februar 1955 in Gegenwart des ihm bekannten Finanzamtsbeamten T [REDACTED] ausgesagt, über den P [REDACTED]-Komplex seien Bücher und Aufzeichnungen nicht vorhanden, fehlerfrei zustande gekommen, und konnte das Finanzamt Z [REDACTED] - jedenfalls schuldlos - von der Richtigkeit dieser Aussage des Klägers ausgehen, so lagen seinerzeit in der Tat die Voraussetzungen für das Finanzamt vor, bei der Veranlagung des Klägers für das Jahr 1950 nach § 217 AO vorzugehen. Das Berufungsgericht hat somit mit Recht angenommen, daß eine Amtspflichtverletzung des Finanzamts nicht darin liegt, ein Schätzungsverfahren nach § 217 AO gegen den Kläger eingeleitet und durchgeführt zu haben.

III.

Was die Durchführung des Schätzungsverfahrens selbst anlangt, das der Kläger in verschiedenen Punkten als gesetz- und pflichtwidrig ansieht, so kann eine zum Schadensersatz verpflichtende Amtspflichtverletzung des Finanzamts schon deshalb nicht bejaht werden, weil das Berufungsgericht als Kollegialgericht - übrigens ebenso wie das Landgericht - das Vorgehen des Finanzamts in allen vom Kläger beanstandeten Punkten ausdrücklich als rechtmäßig und als in Übereinstimmung mit den Vorschriften der §§ 217, 204 ff AO stehend angesehen hat. Dies gilt insbesondere, soweit das Finanzamt zunächst den Gewinn des Klägers aus seinem Gewerbebetrieb in W [REDACTED] auf 50.000 DM und dementsprechend seinen gewerblichen Umsatz auf 100.000 DM geschätzt hat, soweit das Finanzamt nach dem Einspruch des Klägers gegen den Steuerbescheid für 1950 nicht mehr eine "Vollschätzung", sondern eine Schätzung auf Grund der inzwischen anderweit festgestellten Grundlagen vorgenommen hat (vgl. Stellungnahme der Betriebsprüfungsstelle des Finanzamts Z [REDACTED] vom 16. Februar 1956), soweit es außer dem festgestellten Wareneinsatz einen zusätzlichen Betrag hierfür sowie einen höheren Rohgewinnaufschlag geschätzt hat, und soweit es von den weiteren Ermittlungen, wie sie in § 204 AO vorgesehen sind, Abstand genommen hat, weil die amtliche Erforschungspflicht in einem Falle wie dem vorliegenden, in dem der Steuerpflichtige seiner gesetzlich obliegenden Mitwirkungspflicht selbst nicht oder nicht ausreichend nachgekommen ist oder nachkommt, auf das objektiv zumutbare Maß begrenzt ist.

Somit ist entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Senats (vgl. BGH-RGRK 11. Aufl. § 839 Anm. 48) ein Verschulden der Beamten des Finanzamts zu verneinen, soweit die Durchführung der Schätzung selbst in den verschiedenen Zeitabschnitten in Frage steht. Ein Grund, von dieser Regel abzuweichen, besteht hier nicht. Denn weder ist erkennbar,

daß das Berufungsgericht bei seiner Beurteilung die Rechtslage trotz klarer und eindeutiger Gesetzesbestimmungen verkannt habe (vgl. hierzu allgemein: Kühn aaO zu § 217, 204 ff, 171 AO und Riewald aaO zu denselben Gesetzesvorschriften), noch daß es bei der Bildung seiner Rechtsauffassung infolge unzureichender Tatsachenfeststellungen von einem anderen Sachverhalt ausgegangen sei als dem, vor den die Beamten des Finanzamts gestellt waren. Im übrigen hat die Revision hierzu Angriffe nicht mehr erhoben.

IV.

Die Revision beanstandet aber, daß das Berufungsgericht den Klageanspruch nicht unter dem Gesichtspunkt eines Schadensersatzanspruchs aus § 945 ZPO, wie ihn der erkennende Senat in seinem in BGHZ 30, 123 veröffentlichten Urteil vom 25. Juni 1959 bejaht hat, geprüft habe. Die Revision meint, der Kläger habe seine Ansprüche auch auf diesen Rechtsgrund gestützt, wie sich aus seinem Schriftsatz vom 5. September 1959 im Berufungsverfahren ergebe. Die gegen den Kläger anfänglich erlassenen Steuerbescheide seien später im wesentlichen zugunsten des Klägers geändert worden, aber auch die auf Grund der Regelung vom 11. Oktober 1956 gemäß § 94 AO festgesetzten Steuersätze seien noch übersetzt, und hierauf könne sich der Kläger nach wie vor berufen.

Dem ist entgegenzuhalten:

Der Kläger hat seine Klageansprüche von Anfang an auf Schadensersatzansprüche wegen angeblicher Amtspflichtverletzungen bei der Steuerveranlagung für das Jahr 1950 beschränkt mit dem späteren ausdrücklichen Hinweis, daß der Steuerarrest vom 9. Februar 1955, gegen den er auch ein Rechtsmittel nicht eingelegt hat, nicht Gegenstand dieses Rechtsstreits sei (Klageschrift S. 9 und Schriftsatz des

Klägers vom 3. Februar 1959 S. 3). In dem Schriftsatz vom 5. September 1959 hat der Kläger zunächst lediglich auf das in BGHZ 30, 123 veröffentlichte Urteil des Senats mit der darin vertretenen Rechtsauffassung zu dieser Schadensersatzpflicht nach § 945 ZPO verwiesen und anschließend ausgeführt: Der Arrest vom 9. Februar 1955 erfasse den P-Komplex in vollem Umfang; nach der abschließenden Verhandlung vom 11. Februar 1956, die zur Änderung des Steuerbescheides für 1950 gemäß § 94 AO führte, habe sich der Arrest zum großen Teil als ungerechtfertigt herausgestellt; inzwischen sei dem Kläger durch die mit der Vollziehung des Arrests zusammenhängenden Sicherungs- und Einziehungsmaßnahmen der Schaden entstanden. Abschließend heißt es in dem Schriftsatz vom 5. September 1959 wörtlich: "Um die Akten nicht unnötig zu belasten, will ich ohne eine gerichtliche Auflage diese zweite Art der Schadensberechnung noch nicht durchführen".

Diesem Schriftsatz vom 5. September 1959 i.V.m. dem früheren eindeutigen Vorbringen des Klägers brauchte demnach das Berufungsgericht nicht zu entnehmen, daß der Kläger seine Klageansprüche auch auf diesen neuen Klagegrund - wenigstens hilfsweise - stütze. Vielmehr konnte es bei dem gegebenen Sachverhalt davon ausgehen, daß der Kläger sich das - eine Klageänderung darstellende - Geltendmachen dieses von der Rechtsgrundlage des § 839 BGB völlig abweichenden Schadensersatzanspruchs nur vorbehalte. Das Kammergericht ist deshalb in seinem Berufungsurteil auf diesen Klagegrund auch nicht mit einem Wort eingegangen. Daß es in diesem Zusammenhang etwa seine Pflichten nach § 139 ZPO verletzt habe, hat die Revision nicht gerügt. War aber dieser andere Schadensersatzanspruch aus § 945 ZPO in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens, so ist dem Revisionsgericht ein Eingehen auf diesen Klagegrund versagt, weil insoweit eine in der Revisionsinstanz unzulässige Klageänderung vorliegen würde.

Hiernach war die Revision des Klägers gegen das Berufungsurteil mit der Kostenfolge aus § 97 ZPO zurückzuweisen.

Dr. Geiger

Dr. Kreft

Dr. Arndt

Dr. Beyer

Gähtgens