

ZSteu[®]

Herausgeber:
Uwe-Karsten Reschke, Rechtsanwalt
Dieter Hild, Steuerberater
Prof. Dr. Wolfgang Gast, Rechtsanwalt

Zeitschrift für Steuern & Recht 3. Jg. Heft 17 23. August 2006

Schwerpunkte

Dr. Klaus-R. Wagner
Zinsen nach rechtswidrigem
Verwaltungshandeln S. 384

BFH: AO / InvZulG
Keine Verzinsung des
Investitionszulagenanspruchs S. R-605

BFH: MOG / VwVfG / FGO
Ausfuhrerstattung: Aufhebung eines
rechtsbeständigen Zinsbescheids
S. R-616

ZSteu-Beiträge

Angemessene Scham
Faber ... S. 383
OFD Karlsruhe
Die Stundung von Steueransprüchen S. 391

ZSteu-Dokumentation

StB Schneider vs. FG Niedersachsen:
Briefwechsel S. 394

ZSteu-Verwaltungsanweisungen

BMF: EStG
Abziehbarkeit von von zugewendeten
Aufwendungen in Fällen des sog. abgekürzten
Vertragswegs (Drittaufwand) S. 399

OFD Koblenz: UStG
Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen S. 400

ZSteu-Rechtsprechung

BFH: AStG / AO / KStG
Hinzurechnungsbesteuerung S. R-601

BFH: EStG / EStDV
Keine AfA für gewonnenes Fertighaus S. R-607

BFH: GrEStG / ErbStG / GG / WRV
Grunderwerbsteuerbefreiung: Erbbaurechts-
bestellung mit karitativer Zielsetzung S. R-608

BFH: EStG
Keine Steuerfreiheit für die private Nutzung
eines betrieblichen Telefons durch Frei-
berufler S. R-615

FG Niedersachsen: Kindergeld / ESt
Einkommengrenzbetrag gem. § 32 Abs. 4
EStG: Verfassungskonforme Ergänzung S. R-619

Reschke-Verlag
Harrlachweg 4, 68163 Mannheim
Tel: 06221/758240
Fax: 06224/926472
E-Mail: reschke-verlag@zsteu.de
und redaktion@zsteu.de
Internet: www.zsteu.de

ZSteu[®]

Herausgeber:
Uwe-Karsten Reschke, Rechtsanwalt
Dieter Hild, Steuerberater
Prof. Dr. Wolfgang Gast, Rechtsanwalt

Zeitschrift für Steuern & Recht 3. Jg. Heft 17 23. August 2006

Herausgeberbeirat

Dr. Roland M. Bäcker, RA, FASr, Hagen; Univ.-Prof. Dr. Hartmut Bieg, Saarbrücken; Bernd Burgmaier, RA, FASr, München; Dr. Carl Gerber, Ltd. Reg. Dir., Heidelberg; Dr. Klaus Goutier, RA, StB, Frankfurt/M.; Prof. Dr. Ulrich Harbrücker, Mannheim; Dr. Helmut Helsper, MinRat, Bad Honnef; Dr. Ulrike Höreth, RAin, FAinStR, Stuttgart; Jan Erik Jonescheit, RA, Mannheim; Dr. Otto-Ferdinand Graf Kerksenbrock, RA, WP, StB, Hamburg; Dr. Jens Kollmar, RA, FASr, Mannheim; Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul, Saarbrücken; Univ.-Prof. Dr. Karl-Georg Loritz, StB, Bayreuth; Prof. Holger Meyer, StB, Mannheim; Dr. Bernd Sangmeister, LL.M., RA, StB, München; Martin Schweiger, Patent- und Markenanwalt, München, Singapore; Prof. Dr. Michael Stahlschmidt M.R.F., LL.M., RA, Medebach; Horst Vogelgesang, RA, StB, Präsident der Bundesfinanzakademie a.D., Altenahr; Dr. Klaus-R. Wagner, RA, FASr, Notar, Wiesbaden; Manfred Wissmann, RA, FASr, Mannheim; Prof. Dr. rer. pol. Rainer Zielke, Bremen

ZSteu-Beiträge

Angemessene Scham

Faber ...

S. 383

Dr. Klaus-R. Wagner, Rechtsanwalt, Notar und Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden

Zinsen nach rechtswidrigem Verwaltungshandeln

S. 384

Oberfinanzdirektion Karlsruhe, Fachbereich Abgabenordnung, S 0453 A St 333 vom 15.05.2006

Die Stundung von Steueransprüchen – Leitfaden für die Mitarbeiter bei den Finanzämtern

S. 391

ZSteu-Dokumentation

StB H. P. Schneider u. StB P. Hoffmann, Lüneburg, vs. FG Niedersachsen: Briefwechsel

S. 394

ZSteu-Verwaltungsanweisungen

Bundesministerium der Finanzen

15.08.2006

IV A 5 - S 7200 - 59/06

Abgrenzung zwischen nicht steuerbarem Zuschuss und Entgelt; Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Zuwendungen aus öffentlichen Kassen zur Projektförderung sowie zur institutionellen Förderung

S. 399

09.08.2006

IV C 3-5 2211-21/06

Abziehbarkeit von zugewendeten Aufwendungen in Fällen des sog. abgekürzten Vertragswegs (Drittaufwand); Anwendung des BFH-Urteils vom 15. November 2005 (ZSteu 2006, R-7, BStBl 2006 II S. ...)

S. 399

04.08.2006

IV C 1- S 2056 - 3/06

Änderung der Freistellungsaufträge aufgrund des Steueränderungsgesetzes 2007

S. 400

Landesfinanzdirektion Thüringen

19.06.2006

InvZ 1271 A - 07 - A 2.15

Gewährung von betrieblicher Investitionszulage für Fotovoltaikanlagen
InvZulG 1999 § 2; InvZulG 2005 § 2

S. 400

Oberfinanzdirektion Koblenz

12.07.2006

S 7100 A - St 44 3 - Kurzinfo

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen

S. 400

ZSteu-Nachrichten

BMF, 07.07.2006

Investitionszulage gesichert – weiterhin verlässliche Rahmenbedingungen für Investitionen in den neuen Bundesländern

S.401

BMF, 12.07.2006

Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)

S. 402

EU Brüssel, 19.07.2006	Mehrwertsteuer: Kommission wird Ersuchen Deutschlands und Österreichs um Ermächtigung zur Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens nicht als Sondermaßnahme genehmigen	S. 402
BMF, 20.07.2006	BMF gemeinschaftsrechtliche Rechtsgrundlage für die Schaffung des „Reverse-Charge-Modells“	S. 403
BMF, 31.07.2006	Bund strafft die Organisationsstruktur im Schuldenmanagement	S. 403
BMF, 10.08.2006	Selbstgenutztes Wohneigentum soll gleichberechtigt gefördert werden	S. 404
BMF, 08.08.2006	Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand	S. 404
FinSen Bremen, 11.08.2006	Finanzsenator Dr. Ulrich Nußbaum: „Kein Grund zur Panik“ – Vereine werden weiter unterstützt – Komplizierte Regelungen des Spendenrechts vereinfachen	S. 404
OFD Koblenz, 26.07.2006	Oberfinanzdirektion entscheidet pro Steuerbürger – Einsprüche wegen Abzugsfähigkeit der Rentenversicherungsbeiträge als vorweggenommene Werbungskosten ruhen	S. 405
BayLfSt, 27.07.2006	Änderungen des Einkommensteuergesetzes durch das Steueränderungsgesetz 2007	S. 405
BayLfSt, 08.08.2006	Schützen Sie Ihre Daten ! – Vorsicht vor angeblichen Anrufen aus dem Finanzamt	S. 407
DWS, 10.08.2006	Verfahrensrechtliche Probleme beim ElsterOnline-Verfahren	S. 407
FinMin Bayern, 10.08.2006	Zur Warnung der Bundessteuerberaterkammer / ELSTER-Online-Portal	S. 407
BMWT, 09.08.2006	Kabinett beschließt Berufsaufsichtsreformgesetz – Stärkung der Berufsaufsicht über Wirtschaftsprüfer	S. 407
FG Köln, 01.08.2006	Kurseinbruch in 2001 berechtigt nicht zur Teilwertabschreibung auf Infineon-Aktien	S. 408
BSG, 10.08.2006	Keine Rentenversicherungsfreiheit für Vorstände einer nicht eingetragenen Aktiengesellschaft!	S. 408
Dt. Bundestag, 25.07.2006	Rechnungslegungsstandards sollen international angenähert werden	S. 409
Dt. Bundestag, 28.07.2006	Steuerbelastung deutscher Kapitalgesellschaften am zweithöchsten	S. 409
EU, 25.07.2006	Mehrwertsteuer – Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland, Griechenland, Irland und Italien	S. 409
DStV, 20.06.2006	Splittingtarif auch für eingetragene Lebensgemeinschaften?	S. 411
IDW, 20. Juli 2006	Abgeltungssteuer: Von wegen 30 Prozent	S. 411
EGMR, 08.06.2006	Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte: Überlange Verfahrensdauer	S. 411

ZSteu-Rezension

Univ.-Prof. Dr. Karl-Georg Loritz, Universität Bayreuth

Die Praxis des Steuerprozesses – Taktik und Strategien von Klaus-Rudolf Wagner

S. 412

ZSteu – Impressum

Herausgeber: Rechtsanwalt Uwe-Karsten Reschke, Fachanwalt für Steuerrecht, Diplom-Finanzwirt, Mannheim; Steuerberater Dieter Hild, Diplom-Volkswirt, Düsseldorf; Rechtsanwalt Prof. Dr. Wolfgang Gast, Heidelberg.

Einsendungen von Manuskripten und Entscheidungen an: Reschke Verlag, Redaktion **ZSteu**: Uwe-Karsten Reschke (06221/758240), Rosemarie Keudel (06224/926471), Chantal Bourbon-Reschke (06221/758240), Harrlachweg 4, 68163 Mannheim, E-Mail: reschke-verlag@zsteu.de oder redaktion@zsteu.de. Internet: www.zsteu.de

Manuskripte und Entscheidungen: Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Wird für den Fall der Nichtannahme die Rücksendung der Manuskripte erwartet, ist Rückporto beizufügen. Die Annahme der Manuskripte zur Veröffentlichung erfolgt durch die Redaktion schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag vom Autor das ausschließliche Recht zur Veröffentlichung für die Zeit der Geltungsdauer des Urheberrechts. Der Autor versichert, dass ihm allein die Verfügung über das Urheberrecht zusteht und er keine Rechte Dritter verletzt.

Der Verlag hat die Befugnis, Manuskripte und Entscheidungen in Datenbanken oder ähnlichen Systemen einzuspeichern und elektronisch zu publizieren und zu gewerblichen Zwecken zu bearbeiten, zu übersetzen und zu vervielfältigen, auch im Wege fotomechanischer oder anderer Verfahren.

Urheber und Verlagsrechte: Name und Layout der Zeitschrift **ZSteu** sind als eingetragene Wort- und Bildmarken geschützt. Alle in der Zeitschrift enthaltenen Beiträge und Abbildungen unterliegen dem Urheberrechtsschutz.

ISSN 1614-936

Sämtliche Rechte zur Vervielfältigung und Verbreitung einschließlich der Mikroverfilmung sind dem Verlag vorbehalten. Der Rechtsschutz gilt auch gegenüber Datenbanken und ähnlichen Einrichtungen.

Erscheinungsweise: Zweiwöchentlich, 25 Hefte jährlich im Abonnement.

Bezugspreis: Jährlich € 96 zuzüglich Versandkosten und MwSt.

Vorzugspreis für Auszubildende, Studenten und Referendare fachbezogener Studiengänge jährlich € 50 inklusive Versandkosten zuzüglich MwSt.

Einzelheft € 10 zuzüglich Versandkosten und MwSt.

Bestellungen beim Verlag. Der Abonnementvertrag ist auf unbestimmte Zeit geschlossen. Abbestellungen müssen sechs Wochen zum Ende eines Kalendervierteljahres erfolgen. Muss der Verlag aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, die Lieferung der Zeitschrift unterbrechen oder einstellen, so entsteht zugunsten des Abonnenten kein Anspruch auf Rückzahlung bereits gezahlter Gebühren.

Gestaltung und Herstellung: Rosemarie Keudel (06224/926471)

Anzeigen: Reschke Verlag, Tel. 06221/758240. Anzeigenpreise auf Anforderung.

Verlag: Reschke Verlag, Harrlachweg 4, 68163 Mannheim, Tel. 06221/758240, Fax: 06224/926472. Internet: www.zsteu.de

Dr. Klaus-R. Wagner, Rechtsanwalt, Notar und Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden

Zinsen nach rechtswidrigem Verwaltungshandeln

Nahezu jeder Steuerpflichtige – natürliche oder juristische Personen – hat mit belastenden Änderungsbescheiden zu tun. Sind diese rechtmäßig, werden vorangegangene Bescheide in Fällen, in denen die Änderungsbescheide lediglich auf einer Änderung der Rechtsauffassung des Finanzamtes beruhen, rechtswidrig gewesen sein und können dann eine Amtspflichtverletzung zum Gegenstand haben. Hinzu kommen Amtspflichtverletzungen, wenn das Finanzamt sich mit der Änderung von Steuerbescheiden Jahre lang Zeit lässt. Im Zusammenhang damit festgesetzte Zinsen, die ihre Ursache in diesen Amtspflichtverletzungen haben, werden von Finanzämtern vereinnahmt, obwohl es dazu an einer rechtlichen Grundlage fehlt und die Finanzgerichtsbarkeit deckt dies ab. Es wird nachfolgend verdeutlicht, dass Betroffene deshalb nicht rechtlos gestellt sind.

Inhalt

- I. Einleitung
- II. § 233a Abs. 5 Satz 1 AO
 - 1. Gesetzliche Regelungen
 - 2. Finanzrechtsprechung
 - a) Teleologische Reduktion
 - b) §§ 163, 227 AO
 - 3. Amtshaftung (Art. 34 GG, 839 BGB)
 - a) Amtspflichtverletzung
 - b) Drittbezogenheit der verletzten Amtspflicht
 - c) Verschulden
 - d) Ursachenzusammenhang
 - e) Schaden
 - 4. Enteignungsgleicher Eingriff
 - 5. Öffentlich-rechtlicher Folgenbeseitigungsanspruch
- III. Ergebnis

I. Einleitung

Es ist eine fast regelmäßig wiederkehrende Erscheinung, dass Finanzämter Steuerbescheide erlassen, sie dann Jahre später aufgrund der Änderung der eigenen Rechtsauffassung mit belastender Rückwirkung ändern, woraufhin sich dem Einspruchsverfahren und Finanzgerichtsverfahren anschließen. Gehen diese dann zu Gunsten des Finanzamtes aus, werden für die Jahre zwischen Änderungsbescheid dem diesem vorangegangenen Bescheid Zinsen festgesetzt. Nimmt man dann hinzu, dass dabei Jahre ins Land gegangen sein können, dann kann die

Summe dieser Zinsen mitunter existenzbedrohende Ausmaße annehmen. Aus Sicht der Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit ist dies normal, indem dort schlicht auf § 164 AO verwiesen wird. Dort ist aber lediglich eine Abänderungsbefugnis betr. Steuerbescheiden geregelt, es steht aber dort nicht geschrieben, daß Finanzämtern bei *amtspflichtwidrigem* Verhalten Zinsen zustehen. Ein wie auch immer geartetes Rechts- bzw. Unrechtsbewusstsein hat man dort nicht. Und doch kann man dies gänzlich anders sehen. Dies soll an Hand des zuvor beschriebenen Beispiels verdeutlicht werden.

II. § 233a Abs. 5 Satz 1 AO

1. Gesetzliche Regelungen

Ergeht ein Steuerbescheid und Jahre später ein Steueränderungsbescheid, der sich im finanzgerichtlichen Verfahren als rechtmäßig erweist, dann wird, wenn nicht neue Sachverhalte für den Änderungsbescheid maßgebend gewesen sind, sondern nur eine Änderung in der Rechtsauffassung des Finanzamtes, der dem Änderungsbescheid vorangegangene Bescheid rechtswidrig gewesen sein. Wäre von vornherein ein rechtmäßiger Erstbescheid ergangen, dann wären Zinsen entbehrlich gewesen, die nur dadurch entstanden sind, dass dieser Bescheid Jahre später geändert wurde.

Ist es gerechtfertigt, seitens des Finanzamtes rückwirkend auf den Zeitpunkt der in § 233a Abs. 2 Satz 1 bzw. 2 AO geregelten Monate nach Ablauf des Kalenderjahres der Steuerentstehung für die Dauer bis zur rechtswirksamen Steuerfestsetzung im Hinblick auf den Änderungsbescheid (§ 233a Abs. 2 Satz 3 AO) Zinsen auch dann festzusetzen, wenn dieser Zeitraum durch einen rechtswidrigen Erstbescheid mit anschließender Untätigkeit der Finanzverwaltung bis

zum Änderungsbescheid z. B. um Jahre verlängert wurde?

Der Gesetzeswortlaut regelt, dass bei der Änderung einer Steuerfestsetzung die *bisherige* Zinsfestsetzung zu ändern ist, also rückwirkend. Der nicht differenzierende Gesetzeswortlaut des § 233a Abs. 5 Satz 1 AO lässt dies auch für den Fall zu, dass der dem Änderungsbescheid vorangegangene Bescheid rechtswidrig gewesen ist und sich zudem der Zinszeitraum um Jahre verlängert hat, weil das Finanzamt sich mit der Änderung des Steuerbescheides aufgrund geänderter Rechtsauffassung Jahre Zeit gelassen hat. Wird dies aber auch vom Gesetzeszweck gedeckt?¹

Bezüglich dem Gesetzeszweck des § 233a Abs. 5 Satz 1 AO ist in den Gesetzesmaterialien nachzulesen, dass die allgemeine Verzinsung u.a. von Steuernachforderungen einen Ausgleich dafür schaffen solle, dass die Steuern, aus welchen Gründen auch immer, zu unterschiedlichen Zwecken und zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt werden.² Dass davon aber auch Zinsen erfasst sein sollen, die ihre Ursache in rechtswidrigen Steuerbescheiden und amtspflichtwidrigem Verstreichenlassen von Jahren bis zum Ergehen von Änderungsbescheiden haben, ist in der Gesetzesbegründung nicht nachzulesen und lässt sich auch nicht mit dem Satzteil „aus welchen Gründen auch immer“ in Verbindung bringen. Der Gesetzeszweck lässt daher gerade keine Lesart zu, dass ein Zinsanspruch unabhängig von der Rechtmäßigkeit eines vorangegangenen Steuerbescheides und unabhängig von rechtmäßigem Vorverhalten des Finanzamtes entstehen kann.³ Und das Fachschrifttum macht es sich zu einfach, die Frage der Rechtmäßigkeit auszuklammern und sich mit dem Hinweis zu begnügen, es sei einerlei, ob die Änderung auf § 164 AO oder



Dr. Klaus-R. Wagner

1 Dieser Frage geht PAHLKE/KOENIG, AO, 2004, § 233a Rdn. 71 nicht nach, wenn einfach behauptet wird, auf die Rechtmäßigkeit der Steueränderung komme es nicht an.

2 Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1990 vom 19.04.1988, BT-Drucks. 11/2157, Seite 194

3 Dies erkennt PAHLKE/KOENIG, AO, 2004, § 233a Rdn. 71

§ 165 Abs. 2 AO oder auf den §§ 172 ff. AO beruhe.⁴ Denn letztere Normen eröffnen dem Finanzamt nur die formale Befugnis der Änderung, beantworten damit aber nicht die Frage nach den Rechtsfolgen, wenn zu ändernde Bescheide rechtswidrig waren sowie das Finanzamt sich mit Änderungen Jahre lang Zeit lässt und dadurch dem Steuerpflichtigen z.B. erhebliche Zinsbelastungsnachteile entstehen.

Wenn also der Gesetzeswortlaut weiter reicht als der Gesetzeszweck, indem der Wortlaut auch die Festsetzung von Zinsen zulässt, die im Zusammenhang mit einem rechtswidrigen Steuerbescheid und jahrelangen Verzögerungen bis zu den Änderungsbescheiden stehen, der Gesetzeszweck dies jedoch nicht erfasst, dann sind daraus folgende Rechtsfolgen ableitbar: Das BVerfG hat zur Gesetzesbindung des Art. 20 Abs. 3 GG judiziert, dass das dort Angesprochene ein Gebundensein an den Sinn und Zweck des Gesetzes mit einschließt, ohne durch den formalen Gesetzeswortlaut begrenzt zu sein. Und zu diesem Zweck dürfe und müsse sich ein Richter teleologischer Auslegungsmethoden bedienen, wenn der Gesetzgeber zu weitgehende Folgen des Gesetzeswortlautes nicht bedacht habe. Im Zweifelsfall sei die Auslegung einer Norm zu bevorzugen, die den Wertentscheidungen der Verfassung entspreche.⁵ Im Grunde handelt es sich bei der teleologischen Reduktion um eine Gesetzesauslegung im Sinne einer verfassungskonformen Auslegung,⁶ weil sonst das verfassungsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprinzip (Übermaßverbot) tangiert sein kann.⁷ Da in Art. 20 Abs. 3 GG die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung gleichermaßen an Gesetz und Recht gebunden sind, wozu auch der Sinn und Zweck des Gesetzes gehören, gilt das zuvor u.H.a. die Rechtsprechung des BVerfG Ausgeführte nicht nur für die Rechtsprechung sondern auch für die Finanzver-

waltung. Es wird aber zu zeigen sein, dass beide diesen Anforderungen nicht entsprechen.

2. Finanzrechtsprechung

a) Teleologische Reduktion

Wenngleich nicht zu § 233a Abs. 5 Satz 1 AO so doch zu § 233a Abs. 2a AO hat der BFH judiziert, ein nach Erlass des Steuer-(oder Zins-)bescheids eintretendes Ereignis müsse zu einer Änderung des Sachverhalts führen, den die Finanzbehörde bei der Steuerfestsetzung zugrunde gelegt hat. Dabei müsse es sich um einen Umstand handeln, den die Finanzbehörde bei der Steuerfestsetzung nicht berücksichtigen konnte, weil er noch nicht bekannt oder nicht vorhersehbar gewesen sei.⁸ Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass dann, wenn bei gleichbleibendem Sachverhalt das Finanzamt lediglich seine Rechtsauffassung geändert hat, dies nicht zu einem rückwirkenden Zinslauf führen darf. Das, was der BFH zu § 233a Abs. 2a AO i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO entschieden hat, lässt sich im Umkehrschluss entsprechend zu § 164 AO vertreten.

Jedoch: Eine teleologische Reduktion für den Fall, dass der Änderungsbescheid lediglich auf einer seit dem Erstbescheid vorgenommenen Änderung der Rechtsauffassung des Finanzamtes beruht und folglich der Erstbescheid rechtswidrig war, wird von der Finanzrechtsprechung nicht vorgenommen,⁹ was seinerseits rechtswidrig ist, da mit oben Ausgeführtem gegen Art. 20 Abs. 3 GG verstoßend.

b) §§ 163, 227 AO

Statt dessen befasst sich die Finanzrechtsprechung alleine mit der Frage, ob eine Zinsre-

duzierung im Erlassverfahren geboten ist. Und pro Fiskus wird die Messlatte für einen solchen Erlassanspruch so hoch gelegt, dass Steuerpflichtige selbst bei vorangegangenen rechtswidrigen Steuerbescheid kaum auf einen begründeten Erlassanspruch hoffen können:

Ergeht nach einem Steuerbescheid wegen geänderter Rechtsauffassung des Finanzamtes Jahre später ein Änderungsbescheid und wird dieser mit der darin enthaltenen Zinsfestsetzung bestands- bzw. rechtskräftig, so ist bezüglich dieser Zinsfestsetzung ein Verfahren gemäß § 163 AO nicht mehr möglich.¹⁰ Folglich verbleibt nur noch das Verfahren gemäß § 227 AO. Gemäß § 227 AO 1977 können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Zu diesen Ansprüchen gehören auch die Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen wie z.B. Zinsfestsetzungen (§§ 239 Abs. 1 Satz 1, 37 Abs. 1 i.V.m. § 3 Abs. 3 AO).¹¹

Und diese sind im Rahmen des § 102 FGO nur auf Ermessensfehlgebrauch gerichtlich nachprüfbar, es sei denn, es läge eine Ermessensreduzierung auf null vor,¹² so dass dann gemäß § 101 Satz 1 FGO zu entscheiden ist.¹³ Und entgegen dem oben Ausgeführten siedelt der BFH¹⁴ den Fall, dass der Gesetzeswortlaut über den Gesetzeszweck hinausgeht, auch im Fall des § 233a AO bei der sachlichen Unbilligkeit im Rahmen des § 227 AO an, statt wie geboten, bei der oben angesprochenen teleologischen Reduktion des Gesetzeswortlautes. Dort aber wird bezüglich der sachlichen Unbilligkeit nicht der rechtswidrige Erstbescheid und seine demzufolge rechtswidrig verursachten Zinsfolgen ins Blickfeld genommen, sondern ausgeführt, Zweck des § 233a AO 1977 sei es, einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig würden. Liquiditätsvorteile, die dem Steuerpflichtigen oder dem Fiskus zudem aus dem verspäteten Erlass eines Steuerbescheids typischerweise entstehen würden, sollten mit Hilfe der sog. Vollverzinsung ausgeglichen werden.¹⁵ Mithin werden Zinsen, die durch verzögerliches Verhalten des Finanzamtes entstanden sind, nicht als sachlich unbillig angesehen.¹⁶ Dass aber die Gesetzesmaterialien¹⁷ mit oben Ausgeführtem kein Wort dazu verlieren, dass dies auch bei Zinsfolgen eines rechtswidrigen Steuerbescheides bei zudem verspäteter Änderung der Fall sein solle, wird vom BFH schlicht übergangen.

Der BFH bedient sich folglich zweier „Instrumente“, um dem Fiskus Zinsen selbst bei vorangegangenen rechtswidrigen Steuerbescheid und jahrelangem Zuwarten des Finanzamtes mit ei-

4 Loose in: TIPKE/KRUSE, (03/2005), AO § 233a Rdn. 50; PAHLKE/KOENIG, AO, 2004, § 233a Rdn. 71
 5 BVerfG 23.10.1958 – 1 BvL 45/56, BVerfGE 8, 210, 221; BVerfG 24.05.1967 – 1 BvL 18/65, BVerfGE 22, 28, 37; BVerfG 19.06.1973 – 1 BvL 39/69 und 14/72, BVerfGE 35, 263, 279 f.; BVerfG 30.03.1993 – 1 BvR 1045/89 u.a., BVerfGE 88, 145, 168; BVerfG 20.10.2004 – 1 BvR 130/03, WM 2004, 2363 f.; Zur teleologischen Auslegung siehe ferner JARASS/PIEROH, GG, 8. Aufl. 2006, Einl. Rdn. 6; STARCK in: ISENSEE/KIRCHHOF, Handbuch des Staatsrechts, Bd. VII, 1992, § 164 Rdn. 21 f.
 6 BVerfG 11.06.1958 – 1 BvR 346/57, BVerfGE 8, 38, 41; BVerfG 17.03.1959 – 1 BvL 5/57, BVerfGE 9, 194, 200; BVerfG 03.06.1992 – 2 BvR 1041/88 u.a., BVerfGE 86, 288, 320; BVerfG 15.10.1995 – 1 BvL 44, 48/92, BVerfGE 95, 64, 93; BVerfG 14.12.1999 – 1 BvR 1327/98, BVerfGE 101, 312, 329; SACHS, GG, 3. Aufl. 2003, Einf. Rdn. 54; Starck in: ISENSEE/KIRCHHOF, Handbuch des Staatsrechts, Bd. VII, 1992, § 164 Rdn. 31 f.; v. MANGOLDT/KLEIN/STARCK, GG, 5. Aufl. 2005, Art. 1 Rdn. 327
 7 HERZOG in: MAUNZ/DORIG, GG, Art. 20 II. Abschn. VII Rdn. 51
 8 BFH 04.11.1998 – IV B 146/97, BFH/NV 1999, 589; BFH 19.08.1999 – IV R 73/98, BStBl II 2000, 18; BFH 31.05.2005 – I B 182/04, BFH/NV 2005, 1489
 9 BFH 26.01.2000 – IX R 11/96, BFH/NV 2000, 1177 f.
 10 BFH 29.11.1991 – III R 191/90, BStBl II 1992, 293, 294
 11 Zur Möglichkeit des Erlasses aus Billigkeitsgründen gem. § 227 AO auch bei Nachforderungszinsen i.S.d. § 233a AO BFH 05.06.1996 – X R 234/93, BStBl II 1996, 503 m.w.N.; BFH 25.11.1997 – IX R 28/96, BStBl II 1998, 550, 551
 12 BFH 23.10.2003 – V R 2/02, BStBl II 2004, 39
 13 BFH 21.01.1992 – VIII R 51/88, BStBl II 1993, 3; FG München 23.07.2002 – 2 K 4280/00, EFG 2002, 1491 f.
 14 BFH 25.11.1997 – IX R 28/96, BStBl II 1998, 550, 551; BFH 26.01.2000 – IX R 11/96, BFH/NV 2000, 1177, 1178; BFH 16.08.2001 – V R 72/00, BFH/NV 2002, 545, 546; BFH 23.10.2003 – V R 2/02, BStBl II 2004, 39
 15 BFH 25.11.1997 – IX R 28/96, BStBl II 1998, 550, 551; BFH 23.10.2003 – V R 2/02, BStBl II 2004, 39
 16 BFH 02.02.2001 – XI B 91/00, BFH/NV 2001, 1003 m.w.N.
 17 BT-Drucks. 11/2157, Seite 194

nem Änderungsbescheid zu sichern: Zum einen, indem er von einer gebotenen teleologischen Reduktion des Gesetzeswortlautes bei der Prüfung der Rechtmäßigkeit absieht. Und zum anderen, indem er den Widerspruch von einem Gesetzeswortlaut, der über den Gesetzeszweck hinausgeht, ins Ermessen der Finanzverwaltung bei der Billigkeitsregelung des § 227 AO legt und hier sich nur mit der Abschöpfung von Liquiditätsvorteilen per Vollverzinsung befasst, jedoch mit keinem Wort, warum dies auch bei rechtswidrigem Steuerbescheid und verzögerter Änderung von rechtswidrigen Bescheiden sachlich billig sein soll. Der verfassungsrechtliche Grundsatz (Art. 20 Abs. 3 GG) der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, wozu mit oben Ausgeführten und der diesseits aufgezeigten Rechtsprechung des BVerfG auch eine gebotene teleologische Reduzierung eines Gesetzeswortlautes gehört, der über den Gesetzeszweck hinausgeht, wird in der Finanzrechtsprechung einfach ausgeschwiegen. Und wenn der BFH¹⁸ schließlich ausführt, die Frage von Ursachen, Begleitumstände und des Verschuldens seien irrelevant, dann meint er wohl in Wirklichkeit, auf die Frage der Rechtswidrigkeit eines Bescheides komme es ebenfalls nicht an.

Wen nimmt es wunder, dass die Finanzämter diese Steilvorlage annehmen: Zinsen werden auch nach rechtswidrigen Steuerbescheiden und jahrelangem Zuwarten mit Änderungsbescheiden festgesetzt und Einsprüche sowie Erlassanträge zurückgewiesen, frei nach dem Motto, die zuvor aufgezeigte Finanzrechtsprechung werde es schon richten. Teleologische Reduktion des Gesetzeswortlautes wird nicht beachtet, selbst wenn darauf hingewiesen wird. Die Finanzrechtsprechung tut es ja auch nicht.

3. Amtshaftung (Art. 34 GG, 839 BGB)

Möchte man einen Amtshaftungsanspruch geltend machen, weil das Finanzamt im obigen Fall z.B. nach Jahren einen Steuerbescheid belastend ändert und im Hinblick darauf Zinsen zu Lasten des Steuerpflichtigen rückwirkend festsetzt, dann muss der Betroffene zunächst ver-

suchen, Zinsbelastungen durch Gebrauch von Rechtsmitteln abzuwenden (§ 839 Abs. 3 BGB). Dies geschieht im Einspruchsverfahren und einem sich anschließenden Finanzgerichtsverfahren. Und würde dort der Änderungsbescheid als rechtswidrig aufgehoben, würde sich auf diese Weise auch die Zinsbelastung ändern. Wie aber ist es im umgekehrten Fall, wenn das FG den Änderungsbescheid als rechtmäßig bestätigt? Nicht Streitgegenstand ist dann im finanzgerichtlichen Verfahren um die Rechtmäßigkeit des Änderungsbescheides der damit einhergehende Umstand, dass der vorangegangene geänderte Bescheid rechtswidrig gewesen ist. Und vom FG nicht geprüft wird in der den Änderungsbescheid bestätigenden Gerichtsentscheidung, dass die damit einhergehenden Entscheidung über die festgesetzten Zinsen (§ 233a Abs. 4 AO) selbst dann, wenn der Änderungsbescheid als rechtmäßig bestätigt wird, rechtswidrig sein kann, wenn nämlich wegen der Rechtswidrigkeit des vorangegangenen Bescheides von der oben angesprochenen gebotenen teleologischen Reduktion des Gesetzeswortlautes des § 233a Abs. 5 Satz 1 AO keinen Gebrauch gemacht wurde. Dies wird durch die Finanzrechtsprechung noch dadurch zementiert, dass man ohne nähere Begründung einfach judiziert, dass Zinsen zwar durch eigenständigen Bescheid festgesetzt würden (§ 239 Abs. 1 i.V.m. § 155 AO), die nur äußerlich mit der Steuerfestsetzung verbunden würden (§ 233a Abs. 4 AO), jedoch ergebe sich aus § 233a Abs. 5 AO, dass Steuerbescheid und Zinsbescheid im Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid stünden.¹⁹ Auf diese Weise wird erneut verhindert, dass eine teleologische Reduktion des Gesetzeswortlautes des § 233a Abs. 5 Satz 1 AO bei vorangegangenen rechtswidrigen Steuerbescheid bei der Zinsfestsetzung des Änderungsbescheides vorgenommen wird, um den Steuerpflichtigen nicht Zinsen tragen zu lassen, die auf rechtswidrigem Verhalten des Finanzamtes beruhen. Und dies ist dann letztlich auch ein weiterer Grund, warum weder Finanzverwaltung noch Finanzrechtsprechung Zinsen nach rechtswidrigem Steuerbescheid per teleologischer Reduktion des Gesetzeswortlautes des § 233a Abs. 5 Satz 1 AO auf der Rechtmäßigkeitsebene des Zinsbescheides prüfen, sondern damit zusammenhängende Fragen mit zuvor Ausgeführten im Billigkeitsverfahren (§ 227 AO) prüfen, in aller Regel hier zu Lasten des betroffenen Steuerpflichtigen.

Die These des BFH vom Verhältnis des Steuerbescheides zum Zinsbescheid als ein Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid²⁰ ergibt sich keineswegs zwingend aus § 233 Abs. 5 Satz 1 AO, sondern schneidet nur die Rechtmäßigkeitsprüfung des Zinsbescheides nach vorangegangenen rechtswidrigen Steuerbescheid in Anbe-

tracht des Änderungsbescheides ab, die aufgrund teleologischer Reduktion des Gesetzeswortlautes des § 233a Abs. 5 AO geboten wäre. Und sie zwingt den Betroffenen in ein Erlassverfahren, das mit oben Ausgeführten i.d.R. zu Lasten des Betroffenen ausgeht, weil auch hier weder Finanzämter noch Finanzgerichte sich mit teleologischer Reduktion des Gesetzeswortlautes des § 233a Abs. 5 Satz 1 AO bei Zinsen nach vorangegangenen rechtswidrigem Steuerbescheid befassen. Dies bedeutet in der Praxis, dass wegen § 839 Abs. 3 BGB der Betroffene gleichwohl das Erlassverfahren samt damit zusammenhängendem finanzgerichtlichen Verfahren durchlaufen muss, um erst dann, wenn dies erfolglos geschehen ist, jedenfalls den Anforderungen des § 839 Abs. 3 BGB entsprechen zu haben.

Da im Billigkeitsverfahren (§ 227 AO) – wie aufgezeigt – die *Rechtmäßigkeit* der Zinsfestsetzungen nach rechtswidrigem, dem Änderungsbescheid vorangegangenen, Bescheid bzw. bei nicht zeitnaher Änderung des vorangegangenen Bescheides nicht geprüft wird, sind in einem Amtshaftungsverfahren die Zivilgerichte dem ansonsten geltenden Grundsatz, dass wegen grundsätzlicher Gleichwertigkeit aller Gerichtszweige Zivilgerichte z.B. an finanzgerichtliche Urteile, die zwischen den Parteien ergangen sind, im Rahmen ihrer Rechtskraftwirkungen gebunden sind,²¹ insoweit nicht verpflichtet. Mithin kann nunmehr im Amtshaftungsverfahren vor neutralen Zivilgerichten²² erstmalig eine Prüfung des Verhaltens des Finanzamtes bzw. seiner damit befasst gewesenen Beamten stattfinden, hier jedoch eingegrenzt auf die Frage, ob deren Verhalten amtspflichtgemäß war. Und hier wird nun erstmalig das geprüft, was Finanzverwaltung und Finanzgerichte mit zuvor aufgezeigter künstlicher Firewall zu prüfen alles verhindert haben: Muss ein Steuerpflichtiger wirklich nicht unerhebliche Zinsen zahlen, die nur deshalb angefallen sind, weil das Finanzamt zunächst einen Steuerbescheid erlassen hat, der sich Jahre später wegen inzwischen geänderter Rechtsauffassung des Finanzamtes nach Änderungsbescheid, Einspruchsverfahren und Finanzgerichtsverfahren deshalb als rechtswidrig erweist, weil der Änderungsbescheid vom FG/BFH als rechtmäßig erkannt wurde? Muss ein Steuerpflichtiger wirklich nicht unerhebliche Zinsen bezahlen, weil im vorgenannten Fall das Finanzamt sich zudem mit der Änderung seiner Rechtsauffassung und einem Änderungsbescheid jahrelang Zeit gelassen hat? Dass das Finanzamt zur Änderung formal z.B. nach § 164 AO befugt war, hat mit diesen Fragen nicht das geringste zu tun, sondern spricht nur die formale Änderungsbefugnis an. Es gibt nämlich keine gesetzliche Grundlage, wonach das Finanzamt für die Folgen eigenen rechtswidrigen Handelns natürliche/

18 BFH 30.10.2001 – X B 147/01, BFH/NV 2002, 505, 506

19 BFH 31.03.1998 I S 8/97, BFH/NV 1998, 1318; BFH 23.12.2002 – IV B 13/02, BFH/NV 2003, 737

20 BFH 31.03.1998 I S 8/97, BFH/NV 1998, 1318; BFH 23.12.2002 – IV B 13/02, BFH/NV 2003, 737

21 BGHZ 07.02.1985 – III ZR 212/83, BauR 1985, 547, 549 re. Sp. vorl. Abs.

22 An der Neutralität von Finanzrichtern sind in diesen Angelegenheiten begründete Zweifel abgebracht, stammen doch nahezu alle Finanzrichter aus der Finanzverwaltung und denken demzufolge in solchen Fällen immer noch wie ehemalige Finanzbeamte.

juristische Personen zinsmäßig zur Kasse bitten darf und sich damit für eigenes rechtswidriges Verhalten auch noch bezahlen lassen darf. Um diese Fragen geht es beim Amtshaftungsverfahren.

Soweit allerdings im Billigkeitsverfahren vor der Finanzgerichtsbarkeit *Ermessensfehlergebrauch* gerügt wird, weil das Finanzamt eine gebotene teleologische Reduktion nicht vorgenommen wurde, wäre an eine dies verneinende rechtskräftige finanzgerichtliche Entscheidung die Zivilgerichtsbarkeit gebunden.²³ Dies aber nur dann, wenn das FG sich mit der Frage des Ermessensfehlergebrauches überhaupt in der Sache befaßt hätte. Dies ist dort nicht der Fall, wo eine Prüfung gerügten Ermessensfehlergebrauchs durch das FG unterbleibt, weil ein FG mit oben Ausgeführten die Rechtmäßigkeit der Zinsfestsetzung alleine damit bejahen würde, der mit dem Änderungsbescheid als Grundlagenbescheid ergangene Zinsbescheid sei Folgebescheid. Da in einem solchen Fall Ermessensfehlergebrauch durch das FG sachlich nicht geprüft würde, wäre auch keine Bindungswirkung für das Amtshaf-

tungsverfahren gegeben, so dass das mit der Amtshaftungsklage befasste LG auch den Ermessensfehlergebrauch als Amtspflichtverletzung prüfen könnte.

Schließlich gilt es zu berücksichtigen, dass im Hinblick auf § 839 Abs. 3 BGB vorab – also vor Einleitung eines vor der Zivilgerichtsbarkeit zu verfolgenden Amtshaftungsbegehrens – der unten angesprochene öffentlichrechtliche Folgebeseitigungsanspruch gegenüber dem Finanzamt und ggf. vor dem Finanzgericht geltend zu machen ist.

a) Amtspflichtverletzung

Dies sind denn auch die Gründe, warum die Geltendmachung von Amtshaftungsverfahren wegen Zinsschäden durch § 233a AO nicht ausgeschlossen sind.²⁴ Die Finanzverwaltung ist zu rechtmäßigem Verhalten verpflichtet. Es gilt insoweit gem. Art. 20 Abs. 3 GG der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.²⁵ Die Folge ist, dass fehlerhafte Rechtsanwendung amts-pflichtwidrig ist.²⁶ Hinzu kommt die Amtspflicht der zeitgerechten Bearbeitung,²⁷ so dass es ebenfalls amtspflichtwidrig ist, wenn z.B. ein Finanzamt seine Rechtsauffassung ändert und sich dazu jahrelang Zeit lässt.

a 1) Fehlerhafte Rechtsanwendung

Eine Amtspflichtverletzung ist gegeben, wenn ein Finanzamt einen rechtswidrigen Steuerbescheid erlässt, weil nämlich Finanzämter dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG) verpflichtet sind.²⁸

Eine Amtspflichtverletzung ist getrennt davon ferner auch dann gegeben, wenn eine fehlerhafte oder keine Ermessensausübung erfolgt, obwohl Ermessen auszuüben ist,²⁹ selbst wenn die Schwelle des Amtsmissbrauchs noch nicht erreicht ist.³⁰ Auch ist eine Amtspflichtverletzung gegeben, wenn Ermessen zwar ausgeübt worden, nicht jedoch fehlerfrei.³¹

Hinzu kommt schließlich eine Amtspflichtverletzung, wenn die Amtspflicht zu verhältnismäßigem Verhalten verletzt wurde, wobei der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit sogar Verfassungsrang hat.³²

Also kann eine unterlassene – obwohl gebotene – teleologische Reduktion des § 233a Abs. 5 Satz 1 AO eine Amtspflichtverletzung sein.³³ Insoweit ist die Prüfungskompetenz des Finanzamtes bezüglich dem Gesetzeswortlaut des § 233a Abs. 5 Satz 1 AO angesprochen,³⁴ die sich die Finanzverwaltung immer herausgenommen hat wie die Beispiele sog. Nichtanwendungserlasse zeigt, wenn die Finanzverwaltung bei von ihr vorgenommener Gesetzesauslegung

zu einem anderen Ergebnis kommt, als etwa der BFH.³⁵

Und diese Prüfungskompetenz führt hier zu einer Prüfungspflicht, die nicht die Frage der Verwerfungskompetenz der Finanzverwaltung zur Folge hat, sondern die oben schon angesprochene teleologische Reduktion des Gesetzeswortlautes des § 233a Abs. 5 Satz 1 AO, der über den Gesetzeszweck hinausgeht.

a 2) Nicht unverzügliche Bescheidung

Aus vorgenannter Amtspflicht zu rechtmäßigem Verhalten folgt die Amtspflicht, begangene Fehler unverzüglich zu beheben und sich nicht Jahre lang mit einem Änderungsbescheid Zeit zu lassen.³⁶ Zwar kann ein Finanzamt darauf verweisen, gem. § 164 Abs. 4 AO innerhalb der dort genannten Fristen Änderungsbescheide erlassen zu dürfen. Deshalb ist aber das Auskosten dieser Zeiträume nicht unbedingt amtspflichtgemäß, so dass bei Änderungsbescheiden zwischen formaler Änderungsbefugnis und der Prüfung einer Amtspflichtverletzung zu unterscheiden ist.

b) Drittbezogenheit der verletzten Amtspflicht

Vorgenannte Amtspflichten bezwecken zumindest auch den Schutz Betroffener,³⁷ nicht mit Zinsen nach amtspflichtwidrigem Handeln des Finanzamtes belastet zu werden, wenn wie oben dargelegt, dies zwar mit dem Gesetzeswortlaut des § 233a Abs. 5 Satz 1 AO konform gehen mag, nicht aber mit dem Gesetzeszweck.³⁸ Dies folgt daraus, dass der Betroffene aus Art. 20 Abs. 3 GG einen Anspruch darauf hat, dass die Finanzverwaltung einen Gesetzeswortlaut im Einklang mit dem Gesetzeszweck auslegt,³⁹ was bei § 233 Abs. 5 Satz 1 AO eine teleologische Reduktion erfordert. Es geht hier also nicht um Amtspflichten, die Finanzbeamten alleine der Allgemeinheit gegenüber obliegen.⁴⁰

c) Verschulden

c 1) Fehlerhafte Rechtsanwendung

Unter I. wurde oben als fehlerhafte Rechtsanwendung des Finanzamtes beschrieben, zunächst einen Bescheid erlassen zu haben, der sich, nachdem der Änderungsbescheid rechtmäßig war, als rechtswidrig erwies. Das Verschulden ist diesbezüglich zu bejahen. Es wird durch die Rechtswidrigkeit des Ursprungsbescheides indiziert. Und diese schuldhaft fehlerhafte Rechtsanwendung war Ausgangspunkt für die sich anschließenden festgesetzten Zinsen.

Daneben stellt sich *zusätzlich* die Frage, ob ein Verschulden nicht auch deshalb zu bejahen ist, wenn bei den festgesetzten Zinsen bezüg-

23 BGHZ 07.02.1985 – III ZR 212/83, BauR 1985, 547, 549 re. Sp. vorl. Abs.

24 NISSEN, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, S. 77

25 NISSEN, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, S. 21

26 NISSEN, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, S. 38

27 NISSEN, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, S. 28, 78

28 NISSEN, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, S. 43; TREHML/KARGER, Der Amtshaftungsprozess, 2. Aufl. 2004, Rdn. 92

29 BGH 15.02.1979 – III ZR 108/76, BGHZ 74, 144, 156 f.; BGH 12.07.1979 – III ZR 154/77, BGHZ 75, 120, 124; BGH 21.05.1992 – III ZR 14/91, BGHZ 118, 263, 271; DETTERBECK/WINDHORST/SPROLL, Staatshaftungsrecht, 2000, § 9 Rdn. 71

30 BGH 15.02.1979 – III ZR 108/76, BGHZ 74, 144, 156; BGH 12.07.1979 – III ZR 154/77, BGHZ 75, 120, 124; OSSENBÜHL, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, S. 46

31 DETTERBECK/WINDHORST/SPROLL, Staatshaftungsrecht, 2000, § 9 Rdn. 71

32 HERZOG in: MAUNZ/DÜRIG, GG, Art. 20 II. Abschn. VII Rdn. 51; OSSENBÜHL, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, S. 46

33 Für eine Amtspflichtverletzung bei einem Verstoß gegen objektives Recht als Außenrecht und damit gegen eine Beachtlichkeit des Innenrechts Münchener Kommentar/Papier, BGB, 4. Aufl. 2004, § 839 Rdn. 11

34 OSSENBÜHL, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, S. 2

35 Dazu im einzelnen WAGNER ZSteu 2004, S. 62 m.w.N.

36 BGH 23.03.1959 – III ZR 207/57, BGHZ 30, 19, 26; BGH 23.01.1992 – III ZR 191/90, NVwZ 1993, 299; BGH 23.09.1993 – III ZR 54/92, NVwZ 1994, 405, 406; NISSEN, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, S. 22; OSSENBÜHL, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, S. 49

37 DETTERBECK/WINDHORST/SPROLL, Staatshaftungsrecht, 2000, § 9 Rdn. 95; OSSENBÜHL, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, S. 50 f.

38 BGH 16.01.1997 – III ZR 117/95, BGHZ 134, 268, 276; TREHML/KARGER, Der Amtshaftungsprozess, 2. Aufl. 2004, Rdn. 114

39 DETTERBECK/WINDHORST/SPROLL, Staatshaftungsrecht, 2000, § 9 Rdn. 107; NISSEN, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, S. 67

40 NISSEN, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, S. 66

lich § 233 Abs. 5 Satz 1 AO nicht im Wege teleologischer Reduktion berücksichtigt wurde, dass der Gesetzeswortlaut über den Gesetzeszweck hinausgeht. Bisher ist ein Verschulden in der Rechtsprechung bejaht worden, wenn durch einen Beamten eine unrichtige Gesetzesauslegung vorgenommen wurde, dies allerdings nur, wenn dieser gegen den klaren, bestimmten und völlig eindeutigen Gesetzeswortlaut verstoßen hat.⁴¹ Ob es ein Verschulden eines Beamten darstellt, wenn dieser sich am Gesetzeswortlaut orientiert, jedoch damit gegen den Gesetzeszweck handelt, dürfte eher fraglich sein, zumal wenn wie oben ausgeführt, die FG-Rechtsprechung bzw. die des BFH in einem vorangegangenen Verfahren ein solches Handeln des Finanzamtes gerechtfertigt hat (Billigung des Verhaltens durch ein Kollegialgericht als Entschuldigungsgrund).⁴²

Anders ist dies bei der Finanzrechtsprechung, weil das BVerfG entschieden haben, dass Gerichte bei der Gesetzesauslegung auch den Gesetzeszweck berücksichtigen müssen. Das BVerfG hat nämlich zur Gesetzesbindung des Art. 20 Abs. 3 GG judiziert, dass das dort Angesprochene ein Gebundensein an den Sinn und Zweck des Gesetzes mit einschließt, ohne durch den formalen Gesetzeswortlaut begrenzt zu sein. Und zu diesem Zweck dürfe und müsse sich ein Richter teleologischer Auslegungsmethoden bedienen, wenn der Gesetzgeber zu weitgehende Folgen des Gesetzeswortlautes nicht bedacht habe. Im Zweifelsfall sei die Auslegung einer Norm zu bevorzugen, die den Wertentscheidungen der Verfassung entspreche.⁴³ Und dies geschieht seitens der Finanzgerichtsbarkeit nicht, wobei hier allerdings § 839 Abs. 2 Satz 1 BGB besagten Finanzrichtern hilft.

Es wird mithin deutlich, dass die von Finanzbeamten – anders bei Finanzrichtern – unterlassene teleologische Reduktion des § 233 Abs. 5 Satz 1 AO ihnen im Wege der Amtshaftung aus dargestellten Gründen nicht angelastet werden kann. Wohl aber ist dem Finanzamt bzw. seinem Finanzbeamten als Verschulden anzulasten, einen rechtswidrigen Steuerbescheid erlassen zu haben, der Ausgangspunkt zu dem sich anschließenden Änderungsbescheid und der festgesetzten Zinsen war.

c 2) Nicht unverzügliche Bescheidung

Hinzu tritt die Möglichkeit, Amtshaftungsklage wegen Zinsen zu erheben, die ihre Ursache darin haben, dass das Finanzamt sich bis zur Änderung der eigenen Rechtsauffassung und bis zum Änderungsbescheid Jahre Zeit gelassen hat und dies ebenfalls verzinst haben möchte. Denn die gebotene Beschleunigung der Änderung eines rechtswidrigen Bescheides unterlassen zu haben, ist allemal schuldhaft.⁴⁴

d) Ursachenzusammenhang

Besteht die Amtspflichtverletzung in einem Unterlassen, dann ist ein Ursachenzusammenhang zwischen Pflichtverletzung und Schaden zu bejahen, wenn der Schadenseintritt bei pflichtgemäßem Handeln mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vermieden worden wäre.⁴⁵ Dies ist hier zu bejahen. Hätte nämlich das Finanzamt unverzüglich einen rechtmäßigen Bescheid erlassen, ohne zuvor zunächst einen rechtswidrigen Bescheid erlassen zu haben, der später geändert wurde und Anlass für ein sich anschließendes jahrelanges Einspruchs- und Klageverfahren war, dann wären damit zusammenhängende Zinsen nicht angefallen.⁴⁶

e) Schaden

Zum Schaden gehören die Nachteile, die sich als Folge der Amtspflichtverletzung ergeben.⁴⁷ Schaden sind die Zinsen, die nicht angefallen wären, wenn das Finanzamt von vornherein keinen rechtswidrigen Steuerbescheid erlassen hätte bzw. diesen unverzüglich geändert hätte, statt sich dazu jahrelang Zeit zu lassen. Wenn folglich aufgrund § 233a Abs. 5 Satz 1 AO dem Steuerpflichtigen gegenüber Zinsen auch nach rechtswidrig ergangenen Bescheid festgesetzt wurden, weil eine teleologische Reduktion unterlassen wurde und weil man sich mit einem Änderungsbescheid Jahre Zeit gelassen hat, dann stellen wegen letzterem die festgesetzten Zinsen einen Schaden dar, der im Amtshaftungsverfahren geltend gemacht werden kann.⁴⁸

4. Enteignungsgleicher Eingriff

Ein Anspruch aufgrund enteignungsgleichen Eingriffs setzt – verschuldensunabhängig – voraus, dass durch eine rechtswidrige hoheitliche Maßnahme unmittelbar in eine durch Art. 14 GG geschützte Rechtsposition eingegriffen wird, wobei aus der Unrechtmäßigkeit dieses Eingriffs die Auferlegung eines unzumutbaren Sonderopfers gefolgt wird.⁴⁹ Das Vermögen als solches ist jedoch nicht durch Art. 14 GG geschützt, folglich auch nicht, als Steuerpflichtiger von Zinsbelastungen aufgrund rechtswidrigem Steuerbescheid verschont zu bleiben, es sei denn, es würde sich um eine übermäßige Belastung mit erdrosselnder Wirkung handeln.⁵⁰ Auch in Folge dessen kann folglich der Fiskus Zinsen selbst bei rechtswidrigem Handeln erheben, braucht sich um die Frage einer teleologischen Reduktion nicht zu kümmern, und kann diese Zinsen sanktionslos behalten.

5. Öffentlichrechtlicher Folgenbeseitigungsanspruch

Mit diesem Anspruch sollen verbliebene Schutzrechtslücken ausgefüllt werden, die etwa bei der Amtshaftung in Anbetracht des Verschuldensfordernisses und beim enteignungsgleichen Eingriff aufgrund des eingeschränkten Schutzbereichs verbleiben.⁵¹ Mit der Folgenbeseitigungspflicht als verschuldensunabhängigem Staatshaftungsrecht⁵² soll Staatsunrecht korrigiert werden und ein Zustand hergestellt werden wie er ohne das staatliche rechtswidrige Verhalten bestanden hätte.⁵³ Dazu gehören u.a. die Unrechtsbeseitigung der Vollzugsfolgen rechtswidriger Verwaltungsakte.⁵⁴ Der öffentlichrechtliche Folgenbeseitigungsanspruch wird üblicherweise materiellrechtlich aus Art. 20 Abs. 3 GG hergeleitet⁵⁵ und ist prozessual gesetzlich ausdrücklich anerkannt wie § 100 Abs. 1 Satz 2 FGO zu entnehmen ist.⁵⁶ Während die Anfechtungsklage quasi eine primäre Beseitigungsklage

41 BGH 23.03.1959 – III ZR 207/57, BGHZ 30, 19, 22; DETTERBECK/WINDTHORST/SPROLL, Staatshaftungsrecht, 2000, § 9 Rdn. 180 f.; NISSEN, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, S. 71; TREMML/KARGER, Der Amtshaftungsprozess, 2. Aufl. 2004, Rdn. 174

42 BGH 16.01.1997 – III ZR 117/95, BGHZ 134, 268, 275; DETTERBECK/WINDTHORST/SPROLL, Staatshaftungsrecht, 2000, § 9 Rdn. 184 f.; OSSENBUHL, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, S. 75; TREMML/KARGER, Der Amtshaftungsprozess, 2. Aufl. 2004, Rdn. 178 f.

43 BVerfG 23.10.1958 – 1 BvL 45/56, BVerfGE 8, 210, 221; BVerfG 24.05.1967 – 1 BvL 18/65, BVerfGE 22, 28, 37; BVerfG 19.06.1973 – 1 BvL 39/69 und 14/72, BVerfGE 35, 263, 279 f.; BVerfG 30.03.1993 – 1 BvR 1045/89 u.a., BVerfGE 88, 145, 168; BVerfG 20.10.2004 – 1 BvR 130/03, WM 2004, 2363 f.

44 TREMML/KARGER, Der Amtshaftungsprozess, 2. Aufl. 2004, Rdn. 101

45 BGH 27.01.1994 – III ZR 109/92, NVwZ 1994, 823, 825; OSSENBUHL, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, S. 71

46 DETTERBECK/WINDTHORST/SPROLL, Staatshaftungsrecht, 2000, § 9 Rdn. 168; Nissen, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, S. 74 f.; TREMML/KARGER, Der Amtshaftungsprozess, 2. Aufl. 2004, Rdn. 187

47 NISSEN, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, S. 76

48 NISSEN, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, S. 78

49 Münchener Kommentar/Papier, BGB, 4. Aufl. 2004, § 839 Rdn. 26, 30

50 BVerfG 24.07.1962 – 2 BvL 15, 16/61, BVerfGE 14, 221, 241; BVerfG 01.07.1987 – 1 BvL 21/82, BVerfGE 76, 130, 141; BVerfG 31.05.1988 – 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232, 243; BVerfG 31.05.1990 – 2 BvL 12/88 u.a., BVerfGE 82, 159, 190; Münchener Kommentar/Papier, BGB, 4. Aufl. 2004, § 839 Rdn. 43; SACHS/WENDT, GG, 3. Aufl. 2003, Art. 14 GG Rdn. 39

51 DETTERBECK/WINDTHORST/SPROLL, Staatshaftungsrecht, 2000, § 12 Rdn. 2 – 5; Münchener Kommentar/Papier, BGB, 4. Aufl. 2004, § 839 Rdn. 81

52 Münchener Kommentar/Papier, BGB, 4. Aufl. 2004, § 839 Rdn. 84

53 DETTERBECK/WINDTHORST/SPROLL, Staatshaftungsrecht, 2000, § 12 Rdn. 9 f.; Münchener Kommentar/Papier, BGB, 4. Aufl. 2004, § 839 Rdn. 81

54 Münchener Kommentar/Papier, BGB, 4. Aufl. 2004, § 839 Rdn. 82

55 SACHS/BONK, GG, 3. Aufl. 2003, Art. 34 Rdn. 45, 104

56 Münchener Kommentar/Papier, BGB, 4. Aufl. 2004, § 839 Rdn. 82; OSSENBUHL, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, Seite 293 jeweils zum vergleichbaren § 113 Abs. 1 Satz 2 VwGO

ist, hat die Folgenbeseitigungsklage die Beseitigung sekundärer Folgen zum Gegenstand.⁵⁷ Was bedeutet dies genau, denn der *allgemeine* Folgenbeseitigungsanspruch kommt ja wegen der *spezialgesetzlichen* Regelung des § 100 Abs. 1 Satz 2 FGO als Vollzugsfolgenbeseitigungsanspruch nicht zum tragen?⁵⁸

§ 100 Abs. 1 Satz 2 FGO ist selbst keine materiellrechtliche Rechtsgrundlage für den öffentlichrechtlichen Folgenbeseitigungsanspruch, sondern erleichtert nur die prozessuale Geltendmachung eines solchen Anspruchs.⁵⁹ Während die dogmatischen Grundlagen eines öffentlichrechtlichen Folgenbeseitigungsanspruchs für das Steuerrecht eigentlich überhaupt nicht diskutiert werden, ist die Rechtsmeinung im Verwaltungsrecht höchst umstritten.⁶⁰ Auch die finanzgerichtliche Rechtsprechung ist spärlich und schafft keine klaren Aussagen,⁶¹ während das BVerwG⁶² den Folgenbeseitigungsanspruch Art. 20 Abs. 3 GG zuweist mit der Maßgabe, dass die vollziehende Gewalt verpflichtet sei, die rechtswidrigen Folgen eigener Amtshandlungen zu beseitigen. Als Voraussetzungen eines öffentlichrechtlichen Folgenbeseitigungsanspruchs beschreibt das BVerwG:⁶³

„Ein Anspruch auf Folgenbeseitigung ist nach insoweit unumstrittenem Stand der Rechtsprechung jedenfalls unter folgenden Voraussetzungen grundsätzlich gegeben: Es muss ein hoheitlicher Eingriff vorliegen, der ein subjektives Recht des Betroffenen verletzt. Für den Betroffenen muss dadurch ein rechtswidriger Zustand entstanden sein, der andauert.“

Es wurde oben begründet, dass und warum der Steuerpflichtige aufgrund Art. 20 Abs. 3 GG einen Anspruch darauf hat, dass das Finanzamt im Hinblick auf Zinsen, die mit einem rechtswidrigen Steuerbescheid zusammenhängen, im Wege der teleologischen Interpretation Gesetzeswortlaut des § 233a Abs. 5 Satz 1 AO und Gesetzeszweck in Übereinstimmung bringt. Ist im oben angesprochenen Sachverhalt in einem finanzgerichtliche Urteil ein Änderungsbescheid

samt darin mit enthaltener Zinsfestsetzung für rechtmäßig beurteilt worden, dann wird im Urteil in aller Regel nur etwas zur Rechtmäßigkeit dieses Änderungsbescheides ausgeführt, nicht aber zu der damit einhergehenden Frage der Rechtswidrigkeit des vorangegangenen Bescheides und der dadurch ausgelösten Zinsen. Dies bedingt, dass dann, wenn die Zinsen als Folge des rechtswidrigen Bescheides bereits bezahlt wurden, bezüglich des Zinserstattungsanspruches, ausgelöst durch die Rechtswidrigkeit des dem Änderungsbescheid vorausgehenden Bescheides, das Finanzamt über einen Erstattungsanspruch aus öffentlichrechtlichem Folgenbeseitigungsanspruch des Steuerpflichtigen zu entscheiden hat (§§ 37 Abs. 2, 218 Abs. 2 AO). Es geht dabei nicht um die Aufhebung des Zinsbescheides wie er zusammen mit dem Änderungsbescheid – s.o. als Folgebescheid zum Änderungsbescheid als Grundlagenbescheid – ergangen ist, sondern es geht um die Geltendmachung eines Erstattungsbescheides,⁶⁴ der sich auf die Erstattung der Zinsen richtet, die wegen des vorangegangenen *rechtswidrigen* Steuerbescheides bei gebotener teleologischer Reduktion vom Finanzamte nicht hätten eingefordert werden dürfen. Und wird abschlägig entschieden, so ist im Anschluss daran ein Einspruchsverfahren zu durchlaufen, ehe bei negativem Ausgang desselben vor dem FG im Hinblick auf § 100 Abs. 1 Satz 2 FGO eine Verpflichtungsklage als Vornahmeklage zu erheben ist.⁶⁵ Finanzrechtsprechung und Fachschrifttum befassen sich bezeichnenderweise damit nicht, so dass diesbezüglich auf die allgemeinen Grundsätze öffentlichrechtlicher Folgenbeseitigung einzugehen ist.

In § 1 Abs. 1 des nicht Gesetzeskraft erlangenden Staatshaftungsgesetzes (StHG) war geregelt worden, dass dann, wenn ein durch die öffentliche Gewalt herbeigeführter Zustand nachträglich rechtswidrig geworden ist, die daraus resultierenden Folgen zu beseitigen sind.⁶⁶ Dieser allgemeine Rechtsgedanke ist auch dann einschlägig, wenn durch einen vom FG als rechtmäßig erkannten Änderungsbescheid mit Zins-

bescheid die Rechtswidrigkeit des vorangegangenen Steuerbescheides die Folge ist, so dass die dadurch ausgelösten Zinsfolgen zu beseitigen sind.⁶⁷

III. Ergebnis

Die gesetzliche Regelung des § 233a Abs. 5 Satz 1 AO geht in ihrem Wortlaut über den Gesetzeszweck hinaus. Der Gesetzeszweck will nicht ermöglichen, dass der Fiskus auch Zinsen soll verlangen können, die mit rechtswidrigen Steuerbescheiden und selbst verursachten Verzögerungen bei der Änderung von Steuerbescheiden zusammenhängen.

Dem könnte das jeweilige Finanzamt mittels teleologischer Reduktion des Gesetzeswortlautes und durch Zinsbescheide Rechnung tragen, die keine Zinsen im Zusammenhang mit rechtswidrigen Steuerbescheiden erheben. Dies geschieht jedoch nicht. Statt dessen werden auch Zinsen im Zusammenhang mit rechtswidrigen Bescheiden geltend gemacht und der BFH segnet dies ab. Hinzu kommt, dass der zum Änderungsbescheid ergehende Zinsbescheid nach der Rechtsprechung des BFH ein Folgenbescheid zum Änderungsbescheid als Grundlagenbescheid ist und daher einer eigenständigen rechtlichen Prüfung entzogen wird.

Der Gesetzeszweck des § 233a Abs. 5 Satz 1 AO deckt es nicht ab, Zinsen insoweit zu erheben, als sie Folge eines amtspflichtwidrigen Verhaltens der Finanzverwaltung sind, einfach eigene Rechtsauffassungen zu ändern und sich mit Änderungsbescheiden beliebig Zeit zu lassen. Auch hier könnte die Finanzverwaltung dem durch teleologischer Reduktion des Gesetzeswortlautes und durch Zinsbescheide Rechnung tragen, die keine Zinsen im Zusammenhang mit amtspflichtwidriger Untätigkeit erheben. Auch hier geschieht dies nicht. Statt dessen werden auch hier Zinsen im Zusammenhang mit amtspflichtwidriger Untätigkeit von Finanzämtern geltend gemacht und der BFH segnet dies ab.

Der Versuch, eine Reduzierung von Zinslasten in vorgenannten beiden Fällen im Verfahren gem. § 227 AO geltend zu machen, wird von Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung in aller Regel abschlägig beschieden, indem argumentiert wird, auf Seiten der Finanzverwaltung läge kein Ermessensgebrauch vor, wenn diese sich am Wortlaut des § 233a Abs. 5 Satz 1 AO orientiere.

Im Amtshaftungsklageverfahren wird man Zinsen insoweit einklagen können, als sie ihre Ursache auch in einem rechtswidrigen Steuerbescheid haben. Hinzu kommt bei der Amts-

57 Ossenbühl, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, S. 295

58 DETERBECK/WINDHORST/SPROLL, Staatshaftungsrecht, 2000, § 12 Rdn. 13

59 DETERBECK/WINDHORST/SPROLL, Staatshaftungsrecht, 2000, § 12 Rdn. 14

60 Nachweise bei DETERBECK/WINDHORST/SPROLL, Staatshaftungsrecht, 2000, § 12 Rdn. 15 ff.; Münchener

Kommentar/Papier, BGB, 4. Aufl. 2004, § 839 Rdn. 80 ff.; Ossenbühl, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, Seite 294 f.;

61 BFH 09.11.1983 - II R 71/82, BStBl II 1984, 446; BFH 09.04.1986 - I R 62/81, BStBl II 1986, 565

62 BVerwG 19.07.1984 - 3 C 81/82, BVerwGE 366, 370; BVerwG 26.08.1993 - 4 C 24/91, NVwZ 1994, 275, 276

63 BVerwG 26.08.1993 - 4 C 24/91, NVwZ 1994, 275, 276

64 BFH 09.04.1986 - I R 62/81, BStBl II 1986, 565, 566

65 BFH 09.11.1983 - II R 71/82, BStBl II 1984, 446; BFH 09.04.1986 - I R 62/81, BStBl II 1986, 565

66 Ossenbühl, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, S. 294

67 BETTERMANN DÖV 1955, 528 ff.: „Wenn der Staat oder ein anderer Träger der öffentlichen Gewalt in deren Ausübung jemanden in seiner Rechtsstellung widerrechtlich beeinträchtigt, so hat er die Beeinträchtigung zu beseitigen und weitere Beeinträchtigungen zu unterlassen. Zur Beseitigung gehört die Wiederherstellung des vor der Beeinträchtigung bestehenden Zustandes, soweit sie möglich ist.“

haftungsklage die Möglichkeit, solche Zinsen geltend zu machen, die mit einer amtspflichtwidrigen späten Änderung des Ursprungsbescheides zusammenhängen, wenn Ursache für die Änderung lediglich eine Änderung der Rechtsauffassung des Finanzamtes war.

Hinzu kommt der öffentlichrechtliche Folgenbeseitigungsanspruch, dessen prozessrechtliche Voraussetzungen gesetzlich geregelt sind, dessen materiellrechtliche Voraussetzungen im Steuerrecht jedoch weitgehend ungeklärt sind. Über diesen hat die Finanzverwaltung und die

Finanzgerichtsbarkeit zu entscheiden. Wegen § 839 Abs. 3 BGB ist die Geltendmachung dieses Anspruches dem vor Zivilgerichten zu führenden Amtshaftungsklageverfahren vorzuschalten.

Muss der Steuerpflichtige aufgrund des zuvor Ausgeführten gem. § 233a Abs. 5 Satz 1 AO Zinsen auch insoweit zahlen, wie sie mit rechtswidrigen Steuerbescheiden zusammenhängen, dann scheiden dieserhalb Erstattungsansprüche aus enteignungsgleichen Eingriff aus, weil die Vermögenssphäre im Hinblick auf das Rechtsinstitut des enteignungsgleichen Eingriffs nicht

geschütztes Rechtsgut ist. Eine Ausnahme wird nur bei erdrosselnder Wirkung von Eingriffen gemacht.

Es sind erhebliche Zinsbeträge, die der Staat durch seine Institutionen (Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit) Jahr für Jahr auf diese Weise einkassiert. Auch dies ist ein Fall von „Selbstbedienungsladen Staat.“ 

Dr. iur. Klaus-R. Wagner, Rechtsanwalt und Notar, Fachanwalt für Steuerrecht

DR. KLAUS-R. WAGNER, Wiesbaden, ist seit rd. 30 Jahren Rechtsanwalt – davon 20 Jahre in eigener Praxis – und seit siebzehn Jahren Notar. Zudem ist er Fachanwalt für Steuerrecht.

Er war fünf Jahre Lehrbeauftragter für Kapitalanlagerecht an der Universität Würzburg und Lehrbeauftragter für notarielle Praxis an der Universität Marburg.

Er war ferner fünf Jahre in der Geschäftsführung einer größeren Steuerberatungsgesellschaft tätig und ist zusammen mit PROF. DR. KARL-GEORG LORITZ Gesellschafter der FKS Private Forschungsgemeinschaft für Kapitalanlage- und Steuerrecht – in Wissenschaft und Praxis –, Wiesbaden.

DR. WAGNER ist Mitherausgeber des SCHMIDER/WAGNER/LORITZ, Handbuch für Bauinvestitionen und Immobilienkapitalanlagen (HdB) und der Zeitschrift für NotarPraxis (ZNotP), Mitglied des Herausgeberbeirates der ZSteu – Zeitschrift für Steuern und Recht sowie ständiger Mitarbeiter der Zeitschrift Betriebs Berater. Zusammen mit PROF. DR. KARL-GEORG LORITZ hat er das zweibändige „Konzeptionshandbuch für steuerorientierte Kapitalanlagen“ herausgegeben, ist Mitautor des Assmann/Schütze, „Handbuch des Kapitalanlagerechts“ und Autor des Buches Die „Praxis des Steuerrechts“ sowie weiterer Bücher. Ferner ist er durch vielzählige Gutachten, Fachveröffentlichungen und Vorträge ausgewiesen.