

ZSteu[®]

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

Zeitschrift für Steuern & Recht 3. Jg. Heft 19 20. Sept. 2006

Schwerpunkte

Dr. Klaus-R. Wagner
Überlange Verfahrensdauer und
Aussetzungszinsen S. 444

BFH: EStG / AO / BVerfGG
Zum Veranlagungsverfahren nach
§ 46 EStG: Verfassungswidrigkeit
der Ausschlussfrist – wirksamer
Veranlagungsantrag – Verlust-
ausgleich – Wiedereinsetzung:

22.05.2006

VI R 15/02	S. R-673
VI R 49/04	S. R-674
VI R 50/04	S. R-685
VI R 51/04	S. R-687
VI R 15/05	S. R-689
VI R 17/05	S. R-690
VI R 46/05	S. R-691

ZSteu-Beiträge

Überflüssig?
Faber ... S. 443

Dipl.-Bw. (BA) Martin Mann
Amtspflichtverletzungen bei der Festsetzung
von Verspätungszuschlägen S. 452

ZSteu-Verwaltungsanweisungen

BMF: EStG
Passivierung von Verbindlichkeiten bei
Vereinbarung eines einfachen oder qualifizierten
Rangrücktritts; Auswirkungen des § 5
Abs. 2a EStG S. 456

ZSteu-Rechtsprechung

BFH: AO / EStG
Pensionsrückstellung zugunsten eines Kommandi-
tisten und Geschäftsführers der Komplementär-
GmbH einer GmbH S. R-661

BFH: AO / BGB / HGB

Gesellschaft bürgerlichen Rechts – Gewerbe-
anmeldung – Haftung – Rechtsschein – Treu
und Glauben S. R-668

BFH: InvZulG

Ausschluss der Investitionszulage bei Inanspruch-
nahme von Sonderabschreibungen S. R-670

BFH: EStG

Zur Ermittlung nicht abziehbarer betrieblicher
Schuldzinsen in landwirtschaftlichem und forst-
wirtschaftlichem Betrieb S. R-701

BFH: BewG / VStR / ErbStR

Bewertung der Anteile an Organträgergesellschaf-
ten nach dem Stuttgarter Verfahren S. R-703

BVerfG: Die neu anhängigen Verfahren S. R-709

EuGH: Die neu anhängigen Verfahren S. R-710

BFH: Die neu anhängigen Verfahren S. R-712

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

ISSN 1614-7936

ZSteu[®]

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

Zeitschrift für Steuern & Recht 3. Jg. Heft 19 20. Sept. 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 Kufsmal, 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; 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

Überflüssig?

Faber ...

S. 443

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

Überlange Verfahrensdauer und Aussetzungszinsen

S. 444

Dipl.-Betriebswirt (BA) Martin Mann, Steuerberater, Hemmingen

Amtspflichtverletzungen bei der Festsetzung von Verspätungszuschlägen

S. 452

ZSteu-Verwaltungsanweisungen

Bundesministerium der Finanzen

08.09.2006

IV B 2 - S 2133 - 10/06

Passivierung von Verbindlichkeiten bei Vereinbarung eines einfachen oder qualifizierten Rangrücktritts;

Auswirkungen des § 5 Abs. 2a EStG

S. 456

ZSteu-Verwaltungsanweisungen

Finanzministerium Baden-Württemberg

27.07.2006

ErbStG § 10 Abs. 2; Beschränkte Steuerpflicht: Übernahme der Erbschaft- oder Schenkungsteuer

3 - S 3810/29

S. 456

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

Überlange Verfahrensdauer und Aussetzungszinsen

Dass eine überlange Verfahrensdauer nicht zu einer Verkürzung der Steuerbelastung und auch zu keiner Verwirkung des staatlichen Steueranspruchs führt, ist entschieden und nachvollziehbar.¹ Nicht nachvollziehbar ist jedoch, wenn Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung meinen, an einer überlangen Verfahrensdauer nach zudem rechtswidrigem Vorverhalten mittels Aussetzungszinsen auch noch verdienen zu wollen und Steuerpflichtige in erheblicher Höhe zinsmäßig belasten zu können. In keinem anderen Rechtsgebiet kann die öffentliche Hand im Anschluss an rechtswidrigem Vorverhalten dieses sich auch noch zu Lasten Betroffener vergolden lassen; nur im Steuerrecht soll dies anders sein. Dass dies nicht wehrlos zu geschehen braucht, wird nachfolgend aufgezeigt.

Inhalt

- I. Einleitung
- II. Überlange Verfahrensdauer
- III. § 237 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 AO
 1. Gesetzliche Regelungen
 2. Rechtsprechung
 - a) Teleologische Reduktion
 - b) § 237 Abs. 4 i.V.m. § 234 Abs. 2 AO
 3. Amtshaftung (Art. 34 GG, 839 BGB)
 - a) Amtspflichtverletzung
 - a1) Fehlerhafte Rechtsanwendung
 - a2) Überlange Verfahren
 - b) Drittbezogenheit der verletzten Amtspflicht
 - c) Verschulden
 - c1) Fehlerhafte Rechtsanwendung
 - c2) Überlange Verfahrensdauer
 - d) Ursachenzusammenhang
 - e) Schaden
 4. Enteignungsgleicher Eingriff
 5. Öffentlich-rechtlicher Folgebeseitigungsanspruch
- IV. Ergebnis

I. Einleitung

Der Gesetzeswortlaut des § 88 AO ist eigentlich eindeutig: Die Finanzbehörden haben zunächst den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln und zwar auch für Beteiligte günstige Umstände. Dann erst darf ein Steuerbescheid

ergehen. Die Praxis sieht anders aus. Oft ergeben belastende Steuerbescheide, ohne dass zuvor sorgfältig ermittelt wurde, dies nach dem Motto, der Steuerpflichtige möge doch im Einspruchsverfahren versuchen, ein besseres Ergebnis zu erreichen. Dahinter steht der Versuch der Finanzverwaltung, die sie treffende Beweis- bzw. Feststellungslast auf den Steuerpflichtigen zu verlagern. Die oft eintretende Folge ist eine Gewährung der Aussetzung der Vollziehung durch das Finanzamt (§ 361 AO) bzw. das FG (§ 69 FGO), ein sich anschließendes und mitunter länger dauerndes Einspruchsverfahren und ein während dem Finanzgerichtsverfahren ergehender belastender Änderungsbescheid (§ 68 FGO), der dann vom FG nach überlanger Verfahrensdauer des finanzgerichtlichen Verfahrens bestätigt wird. Als dann setzt das Finanzamt zu Lasten des Betroffenen Aussetzungszinsen (§ 237 Abs. 1 Satz 1 AO) fest, die in Anbetracht der Dauer von Einspruchsverfahren und überlangem Finanzgerichtsverfahren erhebliche Größenordnungen annehmen kann. Hätte das Finanzamt von vornherein seine Pflichten gemäß § 88 AO erfüllt und dann erst einen Steuerbescheid erlassen, wäre alles zuvor Beschriebene vermeidbar gewesen. Muss folglich der Steuerpflichtige in solchen Fällen für Aussetzungszinsen in immenser Größenordnung aufkommen, die nur deshalb anfallen, weil das Finanzamt seinen Pflichten gemäß § 88 AO nicht nachgekommen ist, das Einspruchsverfahren nicht zügig durchlaufen hat und beim Finanzgericht zudem eine überlange Verfahrensdauer vorhanden war, alles offensichtlich Umstände, die sich nicht in der Einflussosphäre des Steuerpflichtigen abspielen?



Dr. Klaus-R. Wagner

spricht im Zusammenhang mit der 6-Monatsfrist des § 45 FGO von dem Normalfall einer „angemessenen Zeit“ für die Einspruchsbearbeitung durch das Finanzamt, die allerdings auch länger dauern könne.² Und die durchschnittliche Dauer von Finanzgerichtsverfahren wurden für 1998 mit 15,7 Monaten,³ für 2000 26,3 Monate,⁴ für 2002 26,8 Monate,⁵ für 2003 17,4 Monate⁶ und für 2004 mit 17 Monaten angegeben.⁷ Wie aber sieht die Realität aus, so dass man diese offiziellen Zahlen eigentlich nicht glauben mag?⁸ Einspruchsverfahren mit einer Dauer von mehreren Jahren sind keine Seltenheit. Nicht immer sind die Voraussetzungen für

eine Untätigkeitsklage gegeben, ohne hier ins Detail zu gehen. Finanzgerichtsverfahren, an denen ich als Prozessbevollmächtigter beteiligt war, hatten eine durchschnittliche Prozessdauer vor FGs zwischen 4 und 11 Jahren. Hinzu kommen Revisionsverfahren und u.U. Aufhebung und Zurückverweisung mit nochmals mehreren Jahren beim FG. Dies sind die zeitlichen Dimensionen, denen Aussetzungszinsen zugrunde liegen können, auch in denen oben unter I. beschriebenen Fällen. Und wie geht man in Deutschland damit um?

Der BFH judizierte jüngst, 5 Jahre Verfahrensdauer sei nicht ohne weiteres unangemessen.⁹ Selbst ein finanzgerichtliches Verfahren von 10 Jahren sei nicht überlang.¹⁰ Und auch ein Verfahren von 17 Jahren (5 Jahre Verwaltungsverfahren, 12 Jahre FG- und Revisionsverfahren) wird nicht als überlang angesehen.¹¹

Das BVerfG¹² hält eine Verfahrensdauer von rd. 7 Jahren nicht unbedingt für überlang.

Der EuGH¹³ tendiert dazu, dass Verfahren von mehr als 5 Jahren zu lange seien. Eine Auswirkung auf die deutsche Rechtsprechung hatte dies nicht, auch nicht auf die des BVerfG und die des BFH.

II. Überlange Verfahrensdauer

Was versteht man darunter? Die durchschnittliche Dauer eines Einspruchsverfahrens sollte um die 6 Monate betragen. Der BFH

1 BFH 20.05.1994 – XI B 63/93, BFH/NV 1994, 605; BFH 13.12.1995 – XI R 43-45/89, BStBl. II 1996, 232; BFH 23.02.1999 – IX R 19/98, BStBl. II 1999, 407; BFH 16.10.2002 – XI R 41/99, BStBl. II 2003, 179, 183; BFH 01.12.2004 – I B 163/04, I S 11/04, BFH/NV 2005, 895
2 BFH 07.03.2006 – VI B 78/04, BStBl. II 2006, 430
3 DÖRR, Der Steuerberater vor dem Finanzgericht, 5. Aufl. 2001, Seite 27
4 EFG 2001, 1094, 106
5 EFG 2004, 2, 4
6 EFG 2006, 942
7 EFG 2006, 942
8 WAGNER, Die Praxis des Steuerprozesses, 2. Aufl. 2006, Rdn. 1061
9 BFH 17.08.2001 – XI B 20/01, BFH/NV 2002, 53
10 BFH 13.09.1991 – IV B 105/90, BStBl. II 1992, 148
11 BFH 21.02.1991 – V R 105/84, BStBl. II 1991, 498 f.
12 BVerfG 26.04.1999 – 1 BvR 467/99, NJW 1999, 2582, 2583
13 EuGH 17.12.1998 – Rs. C-185/185/95, EuZW 1999, 115

Der EGMR¹⁴ judiziert, eine Verfahrensdauer von mehr als 7 Jahren sei zu lange und verstoße gegen den in Art. 6 Abs. 1 EMRK angesiedelten Grundsatz des fairen Verfahrens. Dagegen wird seitens der Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit vorgetragen, man sei an Art. 6 Abs. 1 EMRK nicht gebunden, da diese Vorschrift für das Steuer(verfahrens)recht selbst nach der Rechtsprechung des EGMR nicht anwendbar sei.¹⁵

Richtig ist zwar, dass der EGMR¹⁶ noch jüngst die Einschlägigkeit des Art. 6 Abs. 1 EMRK mit der Begründung verneint hat, dass „zivilrechtliche Ansprüche“ i.S.d. Art. 6 Abs. 1 EMRK weder Steuer- noch Steuerverfahrensrechte umfassen würden.¹⁷ Aber 6 Richter des EGMR haben in ausführlichen dissenting opinions begründet, warum dem nicht zu folgen sei,¹⁸ so dass hier noch nicht das letzte Wort gesprochen ist. Hinzu kommt, dass aus unten darzulegenden Gründen das Verantworten einer überlangen Verfahrensdauer des Verwaltungsverfahrens durch das Finanzamt einerseits und des Finanzgerichtsverfahrens durch Finanzgerichte und den BFH andererseits amtspflichtwidrig sein kann. Und bei einem Amtshaftungsprozess handelt es sich um eine zivilrechtliche Streitigkeit. Und hier kann sehr wohl Art. 6 Abs. 1 EMRK und die dazu ergangene Rechtsprechung des EGMR gewürdigt werden, wenn die überlange Verfahrensdauer amtspflichtwidrig war und dieserhalb seitens der Zivilgerichtsbarkeit über einen Schadensersatzanspruch zu befinden ist.¹⁹

Aktualität gewinnt dieses Thema zusätzlich dadurch, dass nach der Rechtsprechung des EGMR²⁰ die Bundesrepublik Deutschland als Vertragsstaat der EMRK verpflichtet ist, das eigene Gerichtssystem so einzurichten, dass

Gerichte Rechtssachen in angemessener Zeit entscheiden können. Dass die Bundesrepublik Deutschland bzw. ihre Bundesländer dieser Verpflichtung bis heute nicht nachgekommen sind, hat jüngst der EGMR²¹ nochmals entschieden. In diesem Zusammenhang verweist der EGMR darauf, dass selbst eine begründete Amtshaftungsklage auf Schadensersatz wegen Amtspflichtverletzung der überlangen Verfahrensdauer den Anforderungen des Art. 13 EMRK nicht genüge, ein wirksames Rechtsmittel gegen überlange Verfahrensdauer in Deutschland zur Verfügung zu stellen, was in Deutschland nach wie vor nicht der Fall sei. Wenn der EGMR ausführt, ein wirksames Rechtsmittel gegen überlange Verfahrensdauer sei auch in Verfahren mit Parteimaxime (also dem Zivilprozess) zur Verfügung zu stellen, dann wird damit deutlich, dass bei Verfahren mit Offizialmaxime (also z.B. den Finanzgerichtsprozess) nichts anderes gelten kann. Die Bundesrepublik Deutschland verweigert sich all dem seit Jahren. Kein Wunder, wenn sie bei überlangen Verwaltungsverfahren und Finanzgerichtsverfahren zinsmäßig nach eigenem Belieben verdient.

III. § 237 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 AO

1. Gesetzliche Regelungen

Für den zuvor geschilderten Sachverhalt lässt es der Gesetzeswortlaut zu, zu Lasten des Steuerpflichtigen Aussetzungszinsen festzusetzen, auch wenn die zuvor geschilderten Umstände sich samt und sonders nicht in seiner Einfluss-sphäre abgespielt haben. Den Gesetzesmaterialien ist aber nicht zu entnehmen, dass dies vom Gesetzgeber bezweckt worden wäre oder auch nur in Kauf genommen worden wäre. Es ist folglich den Gesetzesmaterialien nicht entnehmen,

dass der Gesetzgeber ganz bewusst Aussetzungszinsen auch für die Fälle habe ermöglichen wollen,

- dass die Aussetzung der Vollziehung in Folge eines rechtswidrigen Steuerbescheides erfolgte und
- dass das sich anschließende Einspruchsverfahren und Finanzgerichtsverfahren überlang andauere.

Dann kann ein Erlass aus Billigkeitsgründen auch nicht mit einer bewußten Inkaufnahme solcher Gründe verneint werden.²² Bevor jedoch über die Frage nach Billigkeitsgründen nachgedacht wird, ist bei einem belastenden Verwaltungsakt wie es ein Aussetzungszinsbescheid nun einmal ist, zunächst die gesetzliche Ermächtigungsgrundlage zu klären, an der sich der belastende Verwaltungsakt messen lassen muss und woran die Gesetzesbindung (Art. 20 Abs. 3 GG) festzumachen ist. Wenn nämlich der Gesetzeswortlaut weiter reicht als der Gesetzeszweck, indem der Wortlaut auch die Festsetzung von Aussetzungszinsen zulässt, die im Zusammenhang mit einem rechtswidrigen Steuerbescheid und jahrelanger Verfahrensdauer bis zur gerichtlichen Klärung der Frage stehen, ob der Ursprungsbescheid oder der Änderungsbescheid rechtmäßig ist, 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.²³ Im Grunde handelt es sich bei der teleologischen Reduktion um eine Gesetzesauslegung im Sinne einer verfassungskonformen Auslegung,²⁴ weil sonst das verfassungsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprinzip (Übermaßverbot) tangiert sein kann.²⁵

2. Rechtsprechung

a) Teleologische Reduktion

Die Finanzrechtsprechung hat in Anbetracht des zu weit gehenden Gesetzeswortlautes judiziert, mit der Erhebung von Aussetzungszinsen sollte verhindert werden, dass einerseits die Abgabenerichtigung durch eine Anfechtungsklage ohne ernsthaftige Erfolgsaussicht zinslos hinausgeschoben werde²⁶ und andererseits der Zins-

14 EGMR 01.07.1997 – 125/1996/44/943, NJW 1997, 2809, 2810; EGMR 25.03.1999 – 25444/94, NJW 1999, 3545, 3548; EGMR 04.03.2004 – 72159/01, ZIP 2004, A 27; WAGNER, Die Praxis des Steuerprozesses, 2. Aufl. 2006, Rdn. 1065

15 BFH 13.09.1991 – IV B 105/90, BStBl II 1992, 148; BFH 29.07.1996 – V B 56/96, BFH/NV 1996, 924; BFH 25.11.1998 – IV B 10/98, BFH/NV 1999, 655; BFH 27.02.2002 – VII B 294/01, BFH/NV 2002, 942; BFH 01.04.2004 – X B 62/03, n.V.; BFH 08.04.2004 – VII B 282/03, n.V.

16 EGMR 12.07.2001 – 44759/98, NJW 2002, 3453, 3454

17 Dazu siehe auch WAGNER, Die Praxis des Steuerprozesses, 2. Aufl. 2006, Rdn. 390 f.

18 EGMR 12.07.2001 – 44759/98, NJW 2002, 3453, 3454 und 3456; Es waren dies die Richter Lorenzen, Rozakis, Bonello, Straznicka, Brisan, Fischbach. Im einzelnen auch WAGNER, Die Praxis des Steuerprozesses, 2. Aufl. 2006, Rdn. 390 – 393 m.w.N.

19 BGH 05.02.1998 – IX B 113/97, NJW 1998, 2288, 2289

20 EGMR 25.03.1999 – 25444/94, NJW 1999, 3545, 3548; EGMR 31.05.2001 – 37591/97, NJW 2002, 2856, 2857

21 EGMR 08.06.2006 – 75529/01 (Sürmeli/Deutschland), NJW 2006, Heft 31, Seite VIII

22 Entgegen BFH 29.08.1991 – V R 78/86, BStBl II 1991, 906; FG München 01.04.1998 – 7 K 2060/94, n.V.

23 BVerfG 11.06.1958 – 1 BvR 346/57, BVerfGE 8, 38, 41; 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.

24 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

25 HERZOG in: MAUNZ/DÜRIG, GG, Art. 20 II. Abschn. VII Rdn. 51

26 BFH 21.02.1991 – V R 105/84, BStBl II 1991, 498, 501; KLEIN/RÜSKEN, AO, 8. Aufl. 2003, § 237 Rdn. 1; PAHLKE/KOENIG, AO, 2004, § 237 Rdn. 3; LOOSE in: TIPKE/KRUSE, AO, (03/2005), § 237 Rdn. 1

nachteil des Steuergläubigers und der Zinsvorteil des Steuerschuldners ausgeglichen würden.²⁷ Allerdings judiziert die Rechtsprechung, Aussetzungszinsen seien selbst dann in vollem Umfang zu erheben, wenn ohne Zutun des Steuerpflichtigen eine angemessene Verfahrensdauer überschritten werde.²⁸

b) § 237 Abs. 4 i.V.m. § 234 Abs. 2 AO

Beim Verzicht auf Aussetzungszinsen handelt es sich um einen selbständigen Verwaltungsakt.²⁹ Bei § 237 Abs. 4 i.V.m. § 234 Abs. 2 AO handelt es sich um eine *lex specialis* zu den §§ 163, 227 AO, wobei die Voraussetzungen vergleichbar zu denen der §§ 163, 227 AO sind.³⁰ Wie bei § 227 AO können die Finanzbehörden Aussetzungszinsen erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Es handelt sich hierbei um eine Ermessensentscheidung des Finanzamtes, die vom FG gem. § 102 FGO darauf überprüft werden kann, ob das Finanzamt sein Ermessen überhaupt ausgeübt hat und falls ja, ob dieses Ermessen pflichtgemäß ausgeübt wurde.³¹ Eine überlange Verfahrensdauer ist allerdings nach der Rechtsprechung des BFH betreffend Aussetzungszinsen kein Erlassgrund,³² dies selbst dann nicht, wenn das Finanzamt seine Entscheidungen schuldhaft spät trifft.³³

Lediglich für Extremsituationen hat die Finanzrechtsprechung Teilerlasse von Aussetzungszinsen in Erwägung gezogen. So wurde z.B. bei einer insgesamt 19-jährigen Verfahrensdauer (davon alleine 10 Jahre aufgrund Untätigkeit des Finanzamtes) und einem Teilerfolg

in der Sache judiziert, dass im Rahmen der Ermessensausübung, ob die Aussetzungszinsen zu erlassen sind, dies so zu gewichten sei, dass zumindest der Erlass eines Teilbetrages ernsthaft in Erwägung zu ziehen sei.³⁴

Auch das BVerfG verneint einen Erlass von Aussetzungszinsen wegen überlanger Verfahrensdauer.³⁵

Nimmt man hinzu, dass bei Bescheiden, die einen Billigkeitserlass ablehnen, eine Aussetzung der Vollziehung abgelehnt wird, weil es sich nicht um einen vollziehbaren Verwaltungsakt handle,³⁶ und ein Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung³⁷ bezüglich Anordnungsanspruch und Anordnungsgrund von hohen Voraussetzungen abhängig gemacht wird,³⁸ dann wird deutlich, wie der Staat mit seinen Institutionen (Finanzamt und Finanzgericht) selbst bei amtspflichtwidrigem Verhalten z.B. überlanger Verfahrensdauer Aussetzungszinsen betreibt. Der Staat lässt sich auf rüde Weise für das amtspflichtwidrige Verhalten seiner Institutionen zinsmäßig bezahlen, die sogar bei überlanger Verfahrensdauer risikolos dazu beitragen, dass die Zinssumme extrem hoch werden kann.

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

Das zuvor Ausgeführte hat deutlich werden lassen, wie der Staat und seine Institutionen (Finanzämter und Finanzgerichte) rigoros dafür sorgen, dass sie sich selbst im Falle rechtsfehlerhaften Verhaltens und einer überlangen Verfahrensdauer dafür von betroffenen Steuerpflich-

tigen in einem Umfang bezahlen lassen, den die staatlichen Institutionen selbst bestimmen können. Denn diese können scheinbar risikolos Verwaltungs- und Gerichtsverfahren in die Länge ziehen und damit das Zinsbelastungsvolumen beliebig vergrößern. Dass dies gegen Art. 20 Abs. 3 GG verstößt, stört niemanden, nicht einmal das BVerfG, das diese rechtswidrige Praxis von Finanzverwaltung und Finanzgerichten auch noch absegnet. Nirgendwo sonst in der öffentlichen Verwaltung ist solches anzutreffen. Ein weiteres Beispiel von „Selbstbedienungsladen Staat.“ Also begibt man sich auf die Suche, ob man dann, wenn man als Betroffener Aussetzungszinsen selbst bei überlanger Verfahrensdauer bezahlen muss, sie sich auf andere Weise wieder zurückholen kann.

Bevor eine Amtshaftungsklage erhoben wird, muss der Betroffene zunächst versucht haben, den Schaden durch Gebrauch eines Rechtsmittels abzuwenden (§ 839 Abs. 3 BGB). Dabei muss es sich aber um ein zumutbares Rechtsmittel handeln, mit dem der Schaden abgewandt werden kann.³⁹ Zwischen der Nichteinlegung des Rechtsmittels und dem Schaden muss ein Kausalzusammenhang bestehen. Es ist folglich zu vergleichen, wie sich die Situation des Geschädigten mit und ohne Rechtsmittel darstellt.⁴⁰

Mit oben Ausgeführtem ist verdeutlicht worden, dass die Finanzverwaltung wie auch die Finanzrechtsprechung selbst bei schuldhaft überlanger Verfahrensdauer auf jede nur erdenkliche Weise dafür sorgen, dass Aussetzungszinsen in vollem Umfang festgesetzt werden dürfen und auch nicht im Erlasswege korrigiert werden müssen. Der Staat und seine Institutionen (Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit incl. BFH und BVerfG) sorgen dafür, dass Steuerpflichtige selbst in dem oben zu I. beschriebenen Fall Aussetzungszinsen bezahlen muss und der Staat an überlanger Verfahrensdauer auch noch verdient. Ist es dann im Hinblick auf § 839 Abs. 3 BGB noch zumutbar, ein Verfahren vor dem Finanzamt und der Finanzgerichtsbarkeit anstrengen zu müssen, wenn es ohnehin keinen Erfolg zu versprechen scheint? Aus folgenden Gründen ist dies sicherheitshalber zu bejahen:

Aufgrund der dissenting opinion von 6 Richtern des EGMR, wonach Art. 6 Abs. 1 EMRK sehr wohl auch auf das Steuerverfahren anzuwenden ist,⁴¹ ist nicht auszuschließen, dass der EGMR seine bisher ablehnende Meinung⁴² demnächst ändern könnte. Dann aber würde folgendes gelten: Unabhängig davon, dass dann, wenn nach Erschöpfung des Rechtsweges und einer erfolglosen Verfassungsbeschwerde sowie einer sich daran anschließenden positiven Entscheidung des EGMR in einem zweiten Verfahrensgang das deutsche Gericht⁴³ – wie auch alle anderen

27 BFH 21.02.1991 – V R 105/84, BStBl. II 1991, 498, 501; KLEIN/RÜSKEN, AO, 8. Aufl. 2003, § 237 Rdn. 1; PAHLKE/KOENIG, AO, 2004, § 237 Rdn. 3; LOOSE in: TIPKE/KRUSE, AO, (03/2005), § 237 Rdn. 1
 28 BFH 21.02.1991 – V R 105/84, BStBl. II 1991, 498, 500; BFH 19.02.1996 – I B 86/95, BFH/NV 1996, 725
 29 PAHLKE/KOENIG, AO, 2004, § 237 Rdn. 18
 30 PAHLKE/KOENIG, AO, 2004, § 237 Rdn. 14
 31 BFH 21.02.1991 – V R 105/84, BStBl. II 1991, 498, 499
 32 BFH 21.02.1991 – V R 105/84, BStBl. II 1991, 498, 501; BFH 13.09.1991 – IV B 105/90, BStBl. II 1992, 148, 151; BFH 10.03.1993 – X B 169/92, n.V.; BFH 19.02.1996 – I B 86/95, BFH/NV 1996, 725; KLEIN/RÜSKEN, AO, 8. Aufl. 2003, § 237 Rdn. 28
 33 BFH 19.02.1996 – I B 86/95, BFH/NV 1996, 725; KLEIN/RÜSKEN, AO, 8. Aufl. 2003, § 237 Rdn. 28; PAHLKE/KOENIG, AO, 2004, § 237 Rdn. 18
 34 HessFG 27.01.2004 – 13 K 1697/02, n.V.
 35 BVerfG 29.10.1993 – 2 BvR 693/91, HFR 1994, 551.
 36 BFH 24.09.1970 – II B 28/70, BStBl. II 1970, 813; BFH 25.03.1971 – I B 47/69, BStBl. II 1971, 334; BFH 22.10.1982 – III B 41/81, n.V.; BFH 22.03.1983 – V B 66/82, n.V.; BFH 13.04.1994 – I B 212/93, BStBl. II 1994, 835; FG Hamburg 25.04.1997 – II 177/96, n.V.
 37 Zur Statthaftigkeit einer einstweiligen Anordnung bei abgelehntem Billigkeitserlass BFH 22.09.1971 – I B 26/71, BStBl. II 1972, 83; BFH 24.05.1984 – I B 09/84, n.V.; BFH 08.01.1990 – I B 92/92/89, BFH/NV 1990, 659; BFH 12.02.1991 – VII B 170/90, BFH/NV 1992, 42. Zur Erfolglosigkeit eines Antrages auf Erlass einer einstweiligen Anordnung FG Hamburg 25.04.1997 – II 177/96, StE 1997, 431
 38 Nach BFH 12.04.1984 – VIII B 115/82, BStBl. II 1984, 492; BFH 14.12.1987 – IV B 97/87, BFH/NV 1988, 716 muss die persönliche und wirtschaftliche Existenz des Steuerpflichtigen bedroht sein. Und nach BFH 07.11.1984 – V B 43/84, n.V. muss sonst eine Zahlungsunfähigkeit drohen. Und nach BFH 14.07.1971 – II B 02/71, BStBl. II 1971, 633 müssen die „anderen Gründe“ von vergleichbarem Gewicht sein.
 39 RINNE/SCHLICK NVwZ 2004, 1918, 1927
 40 OSSENBUHL, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, Seite 95; TREMML/KARGER, Der Amtshaftungsprozess, 2. Aufl. 2004, Rdn. 244
 41 EGMR 12.07.2001 – 44759/98, NJW 2002, 3453, 3454 und 3456: Es waren dies die Richter Lorenzen, Rozakis, Bonello, Straznicka, Brisan, Fischbach
 42 EGMR 12.07.2001 – 44759/98, NJW 2002, 3453, 3454
 43 BVerfG 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, NJW 2004, 3407, 3409

staatlichen Organe⁴⁴ – mit dem BVerfG an besagte Entscheidung des EGMR gebunden wäre(n), sind deutsche Gerichte mit der neueren Rechtsprechung des BVerfG⁴⁵ zudem an die EMRK gebunden, die dank Zustimmungsgesetz Teil der in Deutschland geltenden Rechtsordnung ist.⁴⁶ Denn die EMRK nebst ihren Zusatzprotokollen steht – so das BVerfG – im Range eines Bundesgesetzes.⁴⁷ Folglich bezieht sie in Art. 20 Abs. 3 GG vorgegebene Bindung an Recht und Gesetz auch auf die EMRK und Entscheidungen des EGMR dienen der Gesetzesauslegung der EMRK.⁴⁸ Und in Art. 1 EMRK haben sich die Vertragsstaaten verpflichtet, die EMRK in der Gestalt anzuwenden, wie sie in der Rechtsprechung des EGMR konkretisiert worden ist.⁴⁹ Würde also der EGMR Art. 6 Abs. 1 EMRK auch auf Steuerverfahren und Finanzgerichtsverfahren anwenden, dann könnte die Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit samt dem BFH und dem BVerfG ihre Meinung zur Unbeachtlichkeit einer überlangen Verfahrensdauer im Hinblick auf die oben angesprochene Frage der Aussetzungszinsen bezüglich einer teleologischen Reduktion des § 237 Abs. 1 Satz 1 AO oder eines Erlasses gem. § 237 Abs. 4 AO nicht mehr aufrecht erhalten.

Da die Finanzverwaltung und die Finanzgerichtsbarkeit sich auch im Hinblick auf Aussetzungszinsen bei überlanger Verfahrensdauer mit dem unten behandelten Rechtsinstitut des öffentlichrechtlichen Folgenbeseitigungsanspruches noch nicht befasst hat, ist dieser wegen § 839 Abs. 3 BGB vorab beim Finanzamt und dem Finanzgericht abzuhandeln.

a) Amtspflichtverletzung

Die Finanzverwaltung ist zu rechtmäßigem Verhalten verpflichtet. Es gilt insoweit gem. Art. 20 Abs. 3 GG der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.⁵⁰ Die Folge ist, dass fehlerhafte Rechtsanwendung amtspflichtwidrig ist.⁵¹ Hinzu kommt die Amtspflicht der zeitgerechten Bearbeitung,⁵² so dass es ebenfalls amtspflichtwidrig ist, wenn z.B. ein Finanzamt seine Rechtsauffassung ändert und sich dazu bzw. zur Erledigung von Einspruchsverfahren jahrelang Zeit lässt.

Dass eine zögerliche Bearbeitung eines Falles durch Gerichte ebenfalls amtspflichtwidrig sein kann, ist in der Rechtsprechung entschieden.⁵³

a1) Fehlerhafte Rechtsanwendung

Man muss hier zweierlei unterscheiden: Zum einen der oben angesprochene rechtswidrige Steuerbescheid, der dem späteren Änderungsbescheid vorausgegangen ist und eine Amtspflichtverletzung darstellt. Zum anderen die Frage der Amtspflichtverletzung, wenn das Finanzamt bei dieser Konstellation die oben angesprochene teleologische Reduktion im Hinblick auf § 237 Abs. 1 Satz 1 AO nicht vornimmt, obwohl der Umfang von Aussetzungszinsen aufgrund überlanger Verfahrensdauer von Verwaltungsverfahren und Finanzgerichtsverfahren seinen Ausgangspunkt im rechtswidrigen Vorverhalten des Finanzamtes aufgrund rechtswidrigen Ursprungsbescheides hatte.

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.⁵⁴ Eine Amtspflichtverletzung ist auch dann gegeben, wenn eine fehlerhafte oder keine Ermessensausübung erfolgt, obwohl Ermessen auszuüben ist,⁵⁵ selbst wenn die Schwelle des Amtsmissbrauchs noch nicht erreicht ist.⁵⁶ Auch ist eine Amtspflichtverletzung gegeben, wenn Ermessen zwar ausgeübt worden ist, nicht jedoch fehlerfrei.⁵⁷ Hinzu kommt schließlich die Amtspflicht zu verhältnismäßigem Verhalten, wobei der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit sogar Verfassungsrang hat.⁵⁸

Also kann eine unterlassene – obwohl gebotene – teleologische Reduktion des § 237 Abs. 1 Satz 1 AO eine Amtspflichtverletzung sein.⁵⁹ Insoweit ist die Prüfungskompetenz des Finanzamtes bezüglich dem Gesetzeswortlaut des § 237 Abs. 1 AO angesprochen,⁶⁰ 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.⁶¹ 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 § 237 Abs. 1 Satz 1 AO, der über den Gesetzeszweck hinausgeht.

a2) Überlange Verfahren

Die Überlänge von Einspruchs- und Finanzgerichtsverfahren mag nach Meinung der Finanzverwaltung und der Finanzgerichtsbarkeit mit zuvor Ausgeführtem kein Grund sein, deshalb etwas an der Höhe der Aussetzungszinsen (§ 237 Abs. 1 AO) zu ändern. Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit mögen sich für Steuerverfahren und Finanzgerichtsprozesse derzeit noch darauf berufen, dass Art. 6 Abs. 1 EMRK auf solche Verfahren nicht anwendbar sei.⁶² Da aber Finanzamt bzw. Finanzgericht über die Frage der Amtspflichtverletzung bei überlanger Verfahrensdauer nicht zu entscheiden haben, ist darüber im Amtshaftungsklageverfahren vor der Zivilgerichtsbarkeit zu befinden.

Die Amtspflicht zur zeitgerechten Bearbeitung betrifft nicht nur Finanzbeamte und Finanzämter sondern auch Finanzrichter und Finanzgerichte.⁶³ Überlange Verwaltungs- und Finanzgerichtsverfahren sind folglich amtspflichtwidrig, wobei im Amtshaftungsverfahren zur Beurteilung der Überlänge die Maßstäbe des Art. 6 Abs. 1 EMRK sowie der dazu

44 BVerfG 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, NJW 2004, 3407; BVerfG 28.12.2004 – 1 BvR 2790/04, NJW 2005, 1105; MEYER-LADEWIG/PETZOLD NJW 2005, 15, 17; PERNICE EuZW 2004, 705

45 BVerfG 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, NJW 2004, 3407; BVerfG 28.12.2004 – 1 BvR 2790/04, NJW 2005, 1105; PERNICE EuZW 2004, 705

46 So schon WAGNER, Die Praxis des Steuerprozesses, 2002, Rdn. 607, 611. Auf die Frage, ob aus den Entscheidungen des BVerfG vom 14.10.2004 und 28.12.2004 herausgelesen werden könne/müsse, die Bindung deutscher Gerichte an Entscheidungen des EGMR bzw. an die EMRK habe nur so lange zu erfolgen, als sie mit der nationalen Rechts- und Verfahrensordnung vereinbar sind, wird hier nicht eingegangen. Dazu siehe MEYER-LADEWIG/PETZOLD NJW 2005, 15, 16 f.

47 BVerfG 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, NJW 2004, 3407, 3408

48 BVerfG 28.12.2004 – 1 BvR 2790/04, NJW 2005, 1105, 1107. Bisher BVerfG 26.03.1987 – 2 BvR 589/79, 2 BvR 740/81, 2 BvR 284/85, BVerfGE 74, 358, 370. Dazu kritisch FROWEN NVwZ 2002, 29

49 BVerfG 05.04.2005 – 1 BvR 1664/04, NJW 2005, 1765, 1766; MEYER-LADEWIG/PETZOLD NJW 2005, 15, 19; WAGNER, Die Praxis des Steuerprozesses, 2. Aufl. 2006, Rdn. 864 f.

50 NISSEN, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, Seite 21

51 NISSEN, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, Seite 38

52 BGH 05.02.1998 – IX B 113/97, NJW 1998, 2288, 2289; Nissen, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, Seite 28, 78

53 BGH 05.02.1998 – IX B 113/97, NJW 1998, 2288, 2289

54 NISSEN, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, Seite 21; OSSENBDHL, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, Seite 43; TREMML/KARGER, Der Amtshaftungsprozess, 2. Aufl. 2004, Rdn. 92

55 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/WINDTHORST/SPROLL, Staatshaftungsrecht, 2000, § 9 Rdn. 71

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

57 DETTERBECK/WINDTHORST/SPROLL, Staatshaftungsrecht, 2000, § 9 Rdn. 71

58 OSSENBDHL, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, Seite 46

59 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

60 OSSENBDHL, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, Seite 2

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

62 EGMR 12.07.2001 – 44759/98, NJW 2002, 3453, 3454; BFH 13.09.1991 – IV B 105/90, BStBl II 1992, 148; BFH 29.07.1996 – V B 56/96, BFH/NV 1996, 924; BFH 25.11.1998 – IV B 10/98, BFH/NV 1999, 655; BFH 27.02.2002 – VII B 294/01, BFH/NV 2002, 942; BFH 01.04.2004 – X B 62/03, n.V.; BFH 08.04.2004 – VII B 282/03, n.V.

63 BGH 05.02.1998 – IX B 113/97, NJW 1998, 2288, 2289; Nissen, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, Seite 28, 78; WAGNER ZSteu 2006, 384.

ergangenen Rechtsprechung des EGMR sehr wohl mit heranzuziehen sind.⁶⁴ Denn beim Amtshaftungsverfahren handelt es sich um ein zivilrechtliches Verfahren i.S.d. Art. 6 Abs. 1 EMRK. Und zu einem Amtshaftungsverfahren gehört nicht alleine die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Bedeutung dieses Rechtsstreites, sondern auch die Überlänge des Einspruchs- und Finanzgerichtsverfahrens,⁶⁵ derentwegen eine Amtspflichtverletzung gerügt wird und die Ursache der klägerischen Geldforderung ist.⁶⁶ Und in der Rechtsprechung des EGMR wird im Grunde all das nicht mehr als angemessene Verfahrensdauer angesehen, was 3 Jahre und 3 Monate hinausgeht.⁶⁷

b) Drittbezogenheit der verletzten Amtspflicht

Vorgenannte Amtspflichten bezwecken zumindest auch den Schutz Betroffener,⁶⁸ nicht mit Zinsen nach amtspflichtwidrigem Handeln des Finanzamtes belastet zu werden, wenn wie oben dargelegt, dies zwar mit dem Gesetzeswortlaut des § 237 Abs. 1 Satz 1 AO konform gehen mag, nicht aber mit dem Gesetzeszweck.⁶⁹ 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,⁷⁰ was bei § 237 Abs. 1 Satz 1 AO eine teleologische Reduktion erfordert. Es geht hier also nicht um Amtspflichten, die Finanzbeamten alleine der Allgemeinheit gegenüber obliegen.⁷¹

Vorgenannte Amtspflichten, Verwaltungs- und Finanzgerichtsverfahren in angemessener Frist zu erledigen und keine überlange Verfahrensdauer zuzulassen, bezwecken ebenfalls den Schutz Betroffener, in angemessener Zeit Rechtsschutz zu erlangen.

c) Verschulden

c1) 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 Aussetzungszinsen.

Daneben stellt sich zusätzlich die Frage, ob ein Verschulden nicht auch deshalb zu bejahen ist, wenn bei den Aussetzungszinsen bezüglich § 237 Abs. 1 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.⁷² 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).⁷³

Anders ist dies bei der Finanzrechtsprechung, weil das BVerfG entschieden hat, dass Gerichte bei der Gesetzesauslegung auch den Gesetzes-

zweck 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.⁷⁴ 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 und Finanzrichtern unterlassene teleologische Reduktion des § 237 Abs. 1 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 Einspruchs- und Finanzgerichtsverfahren mit überlanger Verfahrensdauer war.

c2) Überlange Verfahrensdauer

Diesbezüglich exculpiert eine verzögernde Sachbearbeitung bei Finanzämtern und Finanzgerichten nicht.⁷⁵

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.⁷⁶ 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 Aussetzungszinsen nicht angefallen.⁷⁷

Und hätte das Finanzgericht in angemessener Frist entschieden und es nicht zu einem überlangen Finanzgerichtsverfahren kommen lassen, dann wären Aussetzungszinsen, die über eine normale Verfahrensdauer hinaus anfielen, ebenfalls nicht angefallen.

e) Schaden

Zum Schaden gehören die Nachteile, die sich

64 BGH 05.02.1998 – IX B 113/97, NJW 1998, 2288, 2289

65 EGMR 01.07.1997 – 125/1996/44/943, NJW 1997, 2809, 2810; EGMR 25.03.1999 – 25444/94, NJW 1999, 3545, 3548; EGMR 04.03.2004 – 72159/01, ZIP 2004, A 27; zur Übersicht über die Rechtsprechung des EGMR zu dem, was an Verfahrensdauer noch bzw. nicht mehr angemessen ist, siehe MEYER-LADEWIG, EMRK, 2003, Art. 6 Rdn. 82 – 83 m.w.N.

66 MEYER-LADEWIG, EMRK, 2003, Art. 6 Rdn. 7

67 EGMR 16.11.2000 – 46521/99, n.V.; MEYER-LADEWIG, EMRK, 2003, Art. 6 Rdn. 82 – 83

68 DETTERBECK/WINDHORST/SPROLL, Staatshaftungsrecht, 2000, § 9 Rdn. 95; OSSENBUHL, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, Seite 50 f.

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

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

71 NISSEN, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, Seite 66

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

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

74 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.

75 BGH 05.02.1998 – IX B 113/97, NJW 1998, 2288

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

77 DETTERBECK/WINDHORST/SPROLL, Staatshaftungsrecht, 2000, § 9 Rdn. 168; NISSEN, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, Seite 74 f.; TREMML/KARGER, Der Amtshaftungsprozess, 2. Aufl. 2004, Rdn. 187

78 NISSEN, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, Seite 76

als Folge der Amtspflichtverletzung ergeben.⁷⁸ Schaden sind die Aussetzungszinsen, 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. Und Schaden sind auch die Aussetzungszinsen, die aufgrund einer überlangen Verfahrensdauer des finanzgerichtlichen Verfahrens festgesetzt werden. Wenn folglich aufgrund § 237 Abs. 1 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, sowie Einspruchsverfahren und Finanzgerichtsverfahren eine überlange Verfahrensdauer aufweisen, dann stellen Aussetzungszinsen einen Schaden dar, der im Amtshaftungsverfahren geltend gemacht werden kann.⁷⁹

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 gefolgert wird.⁸⁰ Das Vermögen als solches ist jedoch nicht durch Art. 14 GG geschützt, folglich auch nicht, als Steuerpflichtiger von Zinsbelastungen aufgrund rechtswidrigem Steuerbescheid oder aufgrund überlanger Verfahrensdauer verschont zu bleiben, es sei denn, es würde sich um eine übermäßige Belastung mit erdrosselnder Wirkung handeln.⁸¹ In Folge dessen wird in aller Regel ein Anspruch aus enteignungsgleichem Eingriff ausscheiden.

5. Öffentlichrechtlicher Folgenbeseitigungsanspruch

Mit diesem Anspruch sollen verbliebene Schutzrechtslücken ausgefüllt werden, die etwa bei der Amtshaftung in Anbetracht des Verschuldenserfordernisses und beim enteignungsgleichen Eingriff aufgrund des eingeschränkten Schutzbereichs verbleiben.⁸² Mit der Folgenbeseitigungspflicht als verschuldensunabhängigem Staatshaftungsrecht⁸³ soll Staatsunrecht korrigiert werden und ein Zustand hergestellt werden wie er ohne das staatlich rechtswidrige Verhalten bestanden hätte.⁸⁴ Dazu gehören u.a. die Unrechtsbeseitigung der Vollzugsfolgen rechtswidriger Verwaltungsakte.⁸⁵ Der öffentlichrechtliche Folgenbeseitigungsanspruch wird üblicherweise materiellrechtlich aus Art. 20 Abs. 3 GG hergeleitet⁸⁶ und ist prozessual gesetzlich ausdrücklich anerkannt wie § 100 Abs. 1 Satz 2 FGO zu entnehmen ist.⁸⁷ Während die Anfechtungsklage quasi eine primäre Beseitigungsklage ist, hat die Folgenbeseitigungsklage die Beseitigung sekundärer Folgen zum Gegenstand.⁸⁸ 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?⁸⁹

§ 100 Abs. 1 Satz 2 FGO ist keine materiellrechtliche Rechtsgrundlage für den öffentlichrechtlichen Folgenbeseitigungsanspruch, sondern erleichtert nur die prozessuale Geltendmachung eines solchen Anspruchs.⁹⁰ Während die dogmatischen Grundlagen eines öffentlichrechtlichen Folgenbeseitigungsanspruchs für das Steuerrecht eigentlich überhaupt nicht diskutiert werden,⁹¹ ist die Rechtsmeinung im Verwaltungsrecht höchst umstritten.⁹² Auch die finanz-

gerichtliche Rechtsprechung ist spärlich und schafft keine klaren Aussagen,⁹³ während das BVerwG⁹⁴ 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:⁹⁵

„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 § 237 Abs. 1 Satz 1 AO und Gesetzeszweck in Übereinstimmung bringt. Ist im oben angesprochenen Sachverhalt in einem finanzgerichtlichen Urteil ein Änderungsbescheid 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 bzw. Aussetzungszinsen. Dies bedingt, dass dann, wenn die Zinsen bzw. Aussetzungszinsen 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. Es geht dabei um die Geltendmachung eines Erstattungsbescheides,⁹⁶ der sich auf die Erstattung der Zinsen bzw. Aussetzungszinsen richtet, die wegen des vorangegangenen *rechtswidrigen* Steuerbescheides bei gebotener teleologischer Reduktion vom Finanzamt nicht hätten eingefordert werden dürfen bzw. wie er in Anbetracht überlanger Verfahrensdauer nicht hätte ergehen 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.⁹⁷ Finanzrechtsprechung und Fachschrifttum befassen sich bezeichnenderweise damit nicht, so dass diesbezüglich auf die allgemeinen Grundsätze öf-

79 BGH 05.02.1998 – IX B 113/97, NJW 1998, 2288, 2289; NISSEN, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, Seite 78

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

81 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

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

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

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

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

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

87 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

88 OSSENBUHL, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, Seite 295

89 DETTERBECK/WINDHORST/SPROLL, Staatshaftungsrecht, 2000, § 12 Rdn. 13

90 DETTERBECK/WINDHORST/SPROLL, Staatshaftungsrecht, 2000, § 12 Rdn. 14

91 s.c. PAPIER in: ISENSEE/KIRCHHOF, Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, 1989, § 157 Rdn. 72 ff.

92 Nachweise bei DETTERBECK/WINDHORST/SPROLL, Staatshaftungsrecht, 2000, § 12 Rdn. 15 ff.; Münchener Kommentar/Papier, BGB, 4. Aufl. 2004, § 839 Rdn. 80 ff.; OSSENBUHL, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, Seite 294 f.;

93 BFH 09.11.1983 – II R 71/82, BStBl II 1984, 446; BFH 09.04.1986 – I R 62/81, BStBl II 1986, 565, 276

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

95 BVerwG 26.08.1993 – 4 C 24/91, NVwZ 1994, 275, 276

96 BFH 09.04.1986 – I R 62/81, BStBl II 1986, 565

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

öffentlich-rechtlicher Folgenbeseitigung einzu-gehen 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.⁹⁸ Dieser allgemeine Rechtsgedanke ist auch dann einschlägig, wenn durch einen vom FG als rechtmäßig erkannten Änderungsbescheid die Rechtswidrigkeit des vorangegangenen Steuerbescheides die Folge ist, so dass die dadurch ausgelösten Zinsfolgen auch im Falle von Aussetzungszinsen zu beseitigen sind.⁹⁹

Weiteres kommt bei der Würdigung des öffentlich-rechtlichen Folgenbeseitigungsanspruches hinzu, wovon das Steuerrecht bzw. Finanzgerichtsverfahren nicht ausgenommen sind:

FROMWIN¹⁰⁰ hat mit bemerkenswerter Offenheit angemerkt:

„Auf der anderen Seite dürfte deutlich sein, dass deutsche Richter gelegentlich ein nur begrenztes Bewußtsein für die Bedeutung des Rechts auf angemessene Dauer gerichtlicher Verfahren haben.“

Für finanzgerichtliche Verfahren sollte das Wort „gelegentlich“ durch „in der Regel“ ersetzt werden und zusätzlich in Erinnerung behalten werden, dass der Staat an dem rechtsstaatswidrigen Zustand überlanger Verfahrensdauer durch Aussetzungszinsen bemessen an der überlangen Verfahrensdauer auch noch verdienen möchte.

Die Verfahrensdauer kurz zu halten, gilt auch für das Vorverfahren.¹⁰¹ Das BVerfG¹⁰² hat ferner schon früh judiziert, dass die Überlastung eines Gerichts in die staatliche Verantwortung falle. Es sei Aufgabe des Staates die ihm zumutbaren

und geeigneten Maßnahmen zu treffen, um einer Überlastung von Gerichten vorzubeugen bzw. dort wo sie eintrete, rechtzeitig abzuwehren. Dafür habe der Staat die erforderlichen personellen und sachlichen Mittel aufzubringen, bereitzustellen und einzusetzen. Dies folge aus der Pflicht der Justizgewährung, die Bestandteil des in Art. 20 Abs. 3 GG verankerten Rechtsstaatsprinzips sei. Aber nicht nur dem Staat obliegt aufgrund Art. 20 Abs. 3 GG die vorgenannte Pflicht zur Justizgewährung, sondern auch dem einzelnen Richter selbst und zwar aufgrund des ihm obliegenden Gebots zur Verfahrensbeschleunigung.¹⁰³

Ferner: Es ist umstritten, ob die EMRK und die Rechtsprechung des EGMR zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts i.S.d. Art. 25 Satz 1 GG gehört bzw. zwar Bestandteil des Bundesrechts ist, aber Gesetzen vorgehen.¹⁰⁴ Im Hinblick auf Art. 53 EMRK hat die Bundesrepublik Deutschland als Bestandteil des Bundesrechts die Verpflichtung übernommen, sich nach den Entscheidungen des EGMR zu richten. Nach der Rechtsprechung des EGMR¹⁰⁵ ist auch die Bundesrepublik Deutschland als Vertragsstaat der EMRK verpflichtet, das eigene Gerichtssystem so einzurichten, dass Gerichte Rechtssachen in angemessener Zeit entscheiden können.

Da gerade die Finanzgerichtsbarkeit sich durch eine Häufigkeit von überlangen Verfahren auszeichnet, hat man nicht den Eindruck, dass die Bundesrepublik Deutschland die vorgenannte Vorgaben des BVerfG und EGMR besonders ernst genommen hat. Kein Wunder, wenn die Bundesrepublik Deutschland durch die eigenen Institutionen (Finanzämter und Finanzgerichte) meint steuern können, an überlanger Verfahrensdauer selbst bei rechtswidrigem Verhalten durch Aussetzungszinsen auch noch in erheblichem Umfang verdienen zu können. Diese hier beschriebene Diskrepanz der Realität

zu den rechtlichen Vorgaben sind im öffentlich-rechtlichen Folgenbeseitigungsverfahren mit einzubringen.

Würde die für den öffentlich-rechtlichen Folgenbeseitigungsanspruch zuständige Finanzgerichtsbarkeit dies negieren, dann müsste dies in einem Verfassungsbeschwerdeverfahren thematisiert werden und für den Fall des negativen Verlaufes desselben der nationale Rechtsweg incl. einem Verfassungsbeschwerdeverfahren erschöpft werden,¹⁰⁶ um diese Situation in einem sich dann anschließenden Verfahren zum EGMR diesem vorzutragen.

IV. Ergebnis

Die gesetzliche Regelung des § 237 Abs. 1 Satz 1 AO geht in ihrem Wortlaut über den Gesetzeszweck hinaus. Der Gesetzeszweck will nicht ermöglichen, dass der Fiskus auch Aussetzungszinsen soll verlangen können, die mit rechtswidrigen Steuerbescheiden und überlanger Verfahrensdauer von Verwaltungs- und Finanzgerichtsverfahren zusammenhängen. Dem könnte das jeweilige Finanzamt mittels teleologischer Reduktion des Gesetzeswortlautes und durch Zinsbescheide Rechnung tragen, die keine Zinsen im Zusammenhang mit rechtswidrigen Steuerbescheiden und überlanger Verfahrensdauer erheben. Dies geschieht jedoch nicht. Statt dessen werden auch Aussetzungszinsen im Zusammenhang mit rechtswidrigen Bescheiden und überlanger Verfahrensdauer geltend gemacht und der BFH segnet dies ab.

Der Gesetzeszweck des § 237 Abs. 1 Satz 1 AO deckt es nicht ab, Zinsen insoweit zu erheben, als sie Folge eines amtspflichtwidrigen Verhaltens der Finanzverwaltung oder von Finanzgerichten sind, einfach eigene Rechtsauffassungen zu ändern und sich mit Änderungsbescheiden beliebig Zeit zu lassen, sowie Einspruchs- und Finanzgerichtsverfahren beliebig in die Länge zu ziehen. Auch hier könnte die Finanzverwaltung dem durch teleologischer Reduktion des Gesetzeswortlautes des § 237 Abs. 1 Satz 1 AO und durch Aussetzungszinsbescheide Rechnung tragen, die keine Zinsen im Zusammenhang mit amtspflichtwidriger überlanger Verfahrensdauer erheben. Auch hier geschieht dies nicht. Statt dessen werden auch hier Aussetzungszinsen 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.

98 OSSENBÜHL, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, Seite 294

99 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.“

100 Fromwin in: ISENSEE/KIRCHHOF, Handbuch des Staatsrechts, Bd. VII, 1992, § 180 Rdn. 50

101 BVerfG 28.10.1975 – 2 BvR 883/73 u.a., BVerfGE 40, 237, 257

102 BVerfG 18.07.1993 – 1 BvR 23, 155/73, BVerfGE 35, 382, 405; BVerfG 12.12.1973 – 2 BvR 558/73, BVerfGE 36, 264, 275; in diesem Sinne auch PAPIER in: ISENSEE/KIRCHHOF, Handbuch des Staatsrechts, Bd. VI, 1989, § 153 Rdn. 20 und § 154 Rdn. 78

103 BVerfG 16.12.1980 – 2 BvR 419/80, BVerfGE 55, 349, 369; PAPIER in: ISENSEE/KIRCHHOF, Handbuch des Staatsrechts, Bd. VI, 1989, § 153 Rdn. 20

104 Für Bestandteil Art. 25 Satz 1 GG Bleckmann EuGRZ 1994, 149, 152. Für den Rang eines einfachen Gesetzes BVerfG 15.12.1965 – 1 BvR 513/65, BVerfGE 19, 342, 347; BVerfG 26.03.1987 – 2 BvR 589/79 u.a., BVerfGE 74, 358, 370; BENDA AnwBL 2005, 602, 603 und HERDEGEN in: MAUNZ/DÜRIG, GG, (08/2000), Art. 25 Rdn. 22 m.w.N. Dazu WAGNER, Die Praxis des Steuerprozess, 2. Aufl. 2006, Rdn. 859 f.

105 EGMR 25.03.1999 – 25444/94, NJW 1999, 3545, 3548; EGMR 31.05.2001 – 37591/97, NJW 2002, 2856, 2857

106 Zur Erschöpfung des Rechtsweges vor dem Gang zum EGMR siehe WAGNER, Praxis des Steuerprozesses, 2. Aufl. 2006, Rdn. 876

Im Amtshaftungsklageverfahren wird man Aussetzungszinsen insoweit einklagen können, als sie ihre Ursache auch in einem rechtswidrigen Steuerbescheid haben. Hinzu kommt bei der Amtshaftungsklage die Möglichkeit, solche Zinsen geltend zu machen, die mit einer amts-pflichtwidrigen überlangen Verfahrensdauer bis zur Änderung rechtswidriger Steuerbescheide und daraus begründeten Aussetzungszinsen zu tun haben, die über eine normale Verfahrensdauer hinausgehen.

Hinzu kommt der öffentlichrechtliche Folgenbeseitigungsanspruch, dessen verfahrens-

rechtliche und 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.

Es sind erhebliche Aussetzungszinsbeträge, die der Staat durch seine Institutionen (Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit) Jahr für Jahr auf diese Weise einkassiert, ohne sich mit

Fragen teleologischer Reduktion bei überlangen Einspruchs- und Finanzgerichtsverfahren zu befassen.

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 Steuerprozesses“ (2006 in der 2. Aufl. erschienen), sowie weiterer Bücher. Ferner ist er durch vielzählige Gutachten, Fachveröffentlichungen und Vorträge ausgewiesen.