

Fragwürdigkeit der steuerlichen Argumentation bei Medienfonds: Haftet der Fiskus ?¹⁾

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

Inhalt

I.	Einleitung	1
II.	Grundlagen	2
	1. Die Finanzverwaltung	2
	2. Die Finanzgerichtsbarkeit	4
III.	Steuerliche Grundkonzeption von Medienfonds - Gesetzliche Ausgangslage	5
IV.	Durch Finanzverwaltung veranlaßte Änderungen	5
V.	Finanzrechtsprechung	7
VI.	Fragen der zivilrechtlichen Haftung des Fiskus	9
	1. Amtshaftung	9
	2. Enteignungsgleicher Eingriff	12
VII.	Ergebnis	12

I. Einleitung

Zu Zeiten des Bauherrenmodells Anfang der 80iger Jahre des vorigen Jahrhunderts waren Grunderwerbsteuerfreiheit, Vorsteuerabzug und Werbungskostenabzug steuergesetzliche Investitionsanreize, die Kapitalanleger veranlassen sollten, in steuerorientierte Immobilienkapitalanlagen des fremdvermieteten Wohnungsbaus zu investieren. Als die Investitionen von Kapitalanlegern in erheblichem Umfang getätigt waren, gingen zunächst die Finanzverwaltung und sodann die Finanzrechtsprechung dazu über, besagte Steuervorteile zu Lasten besagter Kapitalanleger rückwirkend zu entziehen, die ihre Investitionen allerdings nicht rückgängig machen konnten. Der Mohr hatte seine Schuldigkeit getan. Solches wiederholt sich nunmehr bei Anfang der Jahrtausendwende aufgelegten Film- bzw. Medienfonds. Das Strickmuster ist das gleiche: Ohne daß sich die Gesetzeslage geändert hätte, gehen Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung dazu über, lösen sich von der Gesetzesbindung des Art. 20 Abs. 3 GG, § 38 AO und betreiben zu Lasten der Kapitalanleger rückwirkend rechtsschöpferische Interpretationen, mit denen sie Steuervorteile der Kapitalanleger rückwirkend kassieren. Es bietet sich daher an, zu hinterfragen, ob dies für den Fiskus ohne haftungsrechtliche Konsequenzen bleibt.

1) Aktualisierte Fassung der Veröffentlichung in *Wagner ZSteu* 2008, 330

II. Grundlagen

1. Die Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung als Exekutive ist gem. Art. 20 Abs. 3 GG an das Gesetz gebunden. In § 38 AO ist geregelt, daß Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nur dann entstehen, wenn ein gesetzlicher Tatbestand erfüllt ist. Folglich ist die Finanzverwaltung einerseits an gesetzliche Vorgaben gebunden (Vorrang des Gesetzes) und andererseits darf sie nur tätig werden, wenn die gesetzliche Ermächtigungsgrundlage ihr dies erlaubt (Vorbehalt des Gesetzes).²⁾ Die Finanzverwaltung darf folglich nicht Wertungen des Gesetzgebers durch eigene, vom Gesetz abweichende, Wertungen ersetzen.

Davon zu trennen ist die der Finanzverwaltung mögliche Gesetzesauslegung. Allerdings: Ein eindeutiger Gesetzeswortlaut läßt keine Gesetzesauslegung zu.³⁾ *Ob* mithin eine Norm oder ein in ihr enthaltener Rechtssatz überhaupt *auslegungsbedürftig* ist, hängt davon ab, ob es ihr an Eindeutigkeit ermangelt.⁴⁾ Dies ist dann der Fall, wenn mangels ausdrücklicher Regelungen Zweifelsfragen auftauchen, die dann mit anerkannten Auslegungsmethoden zu beantworten sind.⁵⁾

Alleine der Umstand, daß eine *Auslegungsbedürftigkeit* zu bejahen ist, weil der Gesetzeswortlaut unklar ist oder es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff handelt, sagt aber noch nichts über die *Auslegungsfähigkeit* aus. Zunächst ändert die Auslegungsbedürftigkeit einer Norm nichts an dem stets zu beachtenden Gebot der Normenbestimmtheit,⁶⁾ die nur dann gegeben ist, wenn auch eine Auslegungsfähigkeit der Norm gegeben ist. Aber in Fällen der *Auslegungsfähigkeit* kommt es dann darauf an, welche *Maßstäbe* an eine Gesetzesauslegung zu legen sind. Und diese bezüglich hat das BVerfG zwischen

- der Ermittlung des Sinns einer Norm und
- des im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck gekommenen Willens des Gesetzgebers

wie folgt differenziert:

(1) Sinn der Norm

Auslegungskriterien zur Erfassung des *Sinnes* einer Norm sind: Die systematische Stellung der Einzelnorm im Gesetz und der Gesetzeszweck⁷⁾ sowie systematische und teleologische Auslegungsmethoden.⁸⁾

Für die Ermittlung des Gesetzeszwecks ist man nicht auf den formalen Wortlaut begrenzt.⁹⁾

2) *Wagner* ZSteu 2004, 30, 32

3) BVerfG 19.12.1961 – 2 BvL 06/59, BVerfGE 13, 261, 268

4) BVerfG 18.10.1966 – 2 BvR 386, 478/63, BVerfGE 20, 283, 292 f.

5) BVerfG 18.05.2004 – 2 BvR 2374/99, BVerfGE 110, 370, 397

6) BVerfG 07.07.1971 – 1 BvR 775/66, BVerfGE 31, 255, 264; BVerfG 22.06.1977 – 1 BvL 23/75, BVerfGE 45, 393, 420; BVerfG 18.05.1988 – 2 BvR 579/84, BVerfGE 78, 205, 212; BVerfG 07.05.2001 – 2 BvK 01/00, BVerfGE 103, 332, 384

7) BVerfG 09.05.1978 – 2 BvR 952/75, BVerfGE 48, 246, 256

8) BVerfG 19.06.1973 – 1 BvL 39/69, 14/72, BVerfGE 35, 263, 279

9) BVerfG 19.06.1973 – 1 BvL 39/69, 14/72, BVerfGE 35, 263, 279

(2) Im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck gekommener Wille des Gesetzgebers

Die Ermittlung des Willens des Gesetzgebers muß sich aus dem Gesetzeswortlaut ergeben. Und hier hat das BVerfG¹⁰⁾ dazu folgendes ausgeführt:

„Maßgebend für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in dieser zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist. Nicht entscheidend ist dagegen die subjektive Vorstellung der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organe oder einzelner ihrer Mitglieder über die Bedeutung der Bestimmung. Der Entstehungsgeschichte einer Vorschrift kommt für deren Auslegung nur insofern Bedeutung zu, als sie die Richtigkeit einer nach den angegebenen Grundsätzen ermittelten Auslegung bestätigt oder Zweifel behebt, die auf dem angegebenen Weg allein nicht ausgeräumt werden können.“¹¹⁾

Und weiter führt das BVerfG¹²⁾ aus, die Vorstellungen der gesetzgebenden Instanz dürfe nicht mit dem objektiven Gesetzesinhalt gleichgesetzt werden. Gesetzesmaterialien könnten keine verbindliche Auslegungsregeln enthalten.¹³⁾ Denn:

„Der Wille des Gesetzgebers kann bei der Auslegung des Gesetzes nur insoweit berücksichtigt werden, als er in dem Gesetz selbst einen hinreichend bestimmten Ausdruck gefunden hat.“¹⁴⁾

Und bei all dem muß man darauf achten, ob der Gesetzgeber den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachtet hat.¹⁵⁾

Hiervon ausgehend muß die Finanzverwaltung folgendes beachten:

- Die gesetzliche Ermächtigungsgrundlage für belastende Steuerverwaltungsakte muß nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß so hinreichend bestimmt und begrenzt sein, dass Eingriffe messbar und in gewissem Umfang für Betroffene voraussehbar und berechenbar bleiben, gerade auch im Steuerrecht.¹⁶⁾
- Die Finanzverwaltung darf sich nicht aus der Rolle des Normanwenders in die einer normsetzenden Instanz begeben, sondern muß stets die Gesetzesbindung im Auge haben.¹⁷⁾

Begibt sich die Finanzverwaltung aus der Rolle des Normanwenders und erläßt ein Finanzamt einen belastenden Steuerverwaltungsakt, der von einer gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage nicht mehr gedeckt ist, dann ist der Verwaltungsakt rechtswidrig. Denn ein Verwaltungsakt ist rechtswidrig, wenn die durch ihn getroffene Regelung sachlich unrichtig ist und mit der objektiven Rechtslage nicht übereinstimmt oder sachlich falsch ist und dadurch gegen die Rechtslage

10) BVerfG 21.05.1952 – 2 BvH 02/52, BVerfGE 1, 299, 312

11) Vergleichbar BVerfG 15.12.1959 – 1 BvL 10/55, BVerfGE 10, 234, 245; BVerfG 17.05.1960 – 2 BvL 11/59, 11/60, BVerfGE 11, 126, 130 f.; BVerfG 18.10.1966 – 2 BvR 386, 478/63, BVerfGE 20, 283, 293; BVerfG 17.01.1978 – 1 BvL 13/76, BVerfGE 47, 109, 127; BVerfG 09.05.1978 – 2 BvR 952/75, BVerfGE 48, 246, 256

12) BVerfG 17.05.1960 – 2 BvL 11/59, 11/60, BVerfGE 11, 126, 130

13) BVerfG 17.01.1978 – 1 BvL 13/76, BVerfGE 47, 109, 127

14) Vergleichbar BVerfG 19.12.1961 – 2 BvL 06/59, BVerfGE 13, 261, 268

15) BVerfG 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1, 44

16) BVerfGE 14.08.1996 – 2 BvR 2088/93, NJW 1996, 3146

17) BVerfG 03.11.1992 – 1 BvR 1243/88, BVerfGE 87, 273, 280; BVerfG 12.11.1997 – 1 BvR 479/92 und 307/94, BVerfGE 96, 375, 394

verstößt.¹⁸⁾ Und rechtswidrige Verwaltungsakte sind aufgrund des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung¹⁹⁾ amtspflichtwidrig und können Amtshaftungsansprüche auslösen.²⁰⁾ Denn es entspricht der ständigen Rechtsprechung des BGH, dass die dem Adressaten gegenüber bestehende Amtspflicht auch darauf gerichtet ist, einen den einschlägigen rechtlichen Vorschriften widersprechenden Verwaltungsakt nicht zu erteilen.²¹⁾

2. Die Finanzgerichtsbarkeit

Auch die Finanzgerichtsbarkeit ist gem. Art. 20 Abs. 3 GG an das Gesetz gebunden, indem Gerichte ebenfalls an den Gesetzessinn, Gesetzeszweck und Gesetzeswortlaut gebunden sind.²²⁾ Für diese gelten die gleichen Maßstäbe wie zuvor ausgeführt. Auch die Finanzrechtsprechung muß dem Grundsatz der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit von Gesetzen entsprechen,²³⁾ die eine dem Gebot der Rechtsstaatlichkeit genügende Klarheit, Bestimmtheit und Vollständigkeit ausweisen müssen.²⁴⁾

Im Falle von Gesetzeslücken, die sich nicht durch vorgenannte Gesetzesauslegung schließen lassen, darf zwar die Rechtsprechung Rechtsfortbildung betreiben, sie darf dies aber nicht dazu nutzen, damit Rechtspositionen zu verkürzen, die der Gesetzgeber unter Konkretisierung verfassungsrechtlicher Prinzipien gewährt hat.²⁵⁾ Auch Richterrecht muß sich folglich an der Gesetzesbindung orientieren, da die Rechtsprechung nicht zur Gesetzeskorrektur befugt ist. Unzulässiges Richterrecht²⁶⁾ ist folglich dann gegeben,

„wo Gerichte ohne das Vorhandensein einer sich aus Systematik und Sinn des Gesetzes ergebenden Lücke allein unter Berufung auf allgemeine Rechtsprinzipien, die konkrete rechtliche Ableitungen nicht zulassen, oder aus rechtspolitischen Erwägungen Neuregelungen oder Rechtsinstitute schaffen.“²⁷⁾

18) BGH 24.11.1988 - III ZR 86/88, BRS 53 Nr. 56; BGH 21.12.1989 - III ZR 118/88, NJW 1990, 1038, 1041; BGH 13.07.1993 - III ZR 22/92, BGHZ 123, 191, 197; BGH 17.03.1994 - III ZR 27/93, NJW 1994, 3158, 3159

19) *Detterbeck/Windthorst/Sproll*, Staatshaftungsrecht, 2000, Rdn. 69; *Nissen*, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2. Aufl. 2005, Seite 38 unten; *Ossenbühl*, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, Seite 43 f.; *Staudinger/Wurm*, BGB, 2007, § 839 Rdn. 122; *Tremmel/Karger*, Der Amtshaftungsprozess, 2. Aufl. 2004, Rdn. 92 -

20) BGH 16.01.1997 - III ZR 117/95, BGHZ 134, 268, 276 f. st. Rspr.; *Tremmel/Karger*, Der Amtshaftungsprozess, 2. Aufl. 2004, Rdn. 109

21) BGH 25.01.1973 - III ZR 256/68, BGHZ 60, 112; BGH 21.12.1989 - III ZR 118/88, NJW 1990, 1038, 1041; BGH 29.03.1990 - III ZR 145/88, BRS 53 Nr. 58; BGH 11.10.2001 - III ZR III ZR 63/00, BGHZ 149, 50, 52; BGH 09.10.2003 - III ZR 414/02, BauR 2004, 817, 818

22) BVerfG 20.01.1981 - 2 BvR 632/78, BVerfGE 56, 99, 108; BVerfG 07.07.1982 - 2 BvL 14/78 u.a., BVerfGE 61, 43, 72 f.; BVerfG 10.10.1983 - 2 BvR 485, 486/80, BVerfGE 65, 182, 191

23) BVerfG 14.08.1996 - 2 BvR 2088/93, NJW 1996, 3146

24) BVerfG 20.01.1981 - 2 BvR 632/78, BVerfGE 56, 99, 109

25) BVerfG 14.05.1985 - 1 BvR 233, 341/81, BVerfGE 69, 315, 372 u.H.a. BVerfG 11.10.1979 - 1 BvR 84/74, BVerfGE 49, 304, 319 f.

26) BVerfG 10.10.1983 - 2 BvR 485, 486/80, BVerfGE 65, 182, 194 f.

27) BVerfG 07.06.1993 - 2 BvR 335/93, HFR 1993, 542

III. Steuerliche Grundkonzeption von Medienfonds - Gesetzliche Ausgangslage

In § 5 Abs. 2 EStG ist geregelt, daß für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivposten nur anzusetzen ist, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Folglich regelt § 248 Abs. 2 HGB im Gegenteilsschluss, daß für nicht entgeltlich erworbenen immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens kein Aktivposten gebildet werden darf. Mithin dürfen selbst hergestellte immaterielle Wirtschaftsgüter nicht aktiviert werden. Es besteht folglich insoweit ein Aktivierungsverbot.²⁸⁾ Von dieser gesetzlichen Grundlage ging auch die Finanzverwaltung in ihrem Medienerlass vom 23.02.2001 aus.²⁹⁾ Also war die steuerliche Grundkonzeption seinerzeit darauf ausgerichtet, daß Medienfonds steuerlich *Hersteller* von Filmen als immateriellen Wirtschaftsgüter waren, mit der Folge, daß die von Fonds vorgenommenen Zahlungen sofort abzugsfähige Betriebsausgaben waren,³⁰⁾ was anfängliche Verlustzuweisungen für die Gesellschafter besagter Medienfonds von bis zu 100 % ermöglichte.³¹⁾

IV. Durch Finanzverwaltung veranlaßte Änderungen

In diese gesetzliche Ausgangslage griff die Finanzverwaltung schon sehr frühzeitig ein, indem diese im BMF-Schreiben vom 23.02.2001³²⁾ in einer Weise zu differenzieren begann, die aus den vorgenannten gesetzlichen Regelungen nicht nachvollziehbar war.³³⁾ So wurde bei der so bezeichneten originären Herstellereigenschaft dann, wenn die eigentliche Filmherstellung nicht vom Filmfonds sondern einem externen Produktionsdienstleister durchgeführt wurde, zwischen echter und unechter Auftragsproduktion differenzierte. Entscheidend war, wer bei der Filmproduktion letztlich die notwendigen Entscheidungen traf und die wirtschaftlichen Folgen verantwortete.³⁴⁾ Bei der echten Auftragsproduktion war der Produktionsdienstleister und nicht der Fonds der Hersteller.³⁵⁾ Bei der unechten Auftragsproduktion war es der Fonds.³⁶⁾ Der Fonds konnte folglich nur dann Zahlungen als Betriebsausgaben abziehen, wenn er selbst die Herstellereigenschaft ausfüllte. Von dieser originären Herstellereigenschaft wurde die derivative Herstellereigenschaft bzw. Kooperation unterschieden, was gegeben war, wenn der Fonds sich in eigener (Mit-) Verantwortung unter (Mit-) Übernahme der sich daraus ergebenden Risiken an der Koproduktion beteiligte.³⁷⁾ Gemessen an dem oben Ausgeführten hatte sich schon damals die Finanzverwaltung aus dem Bereich der Normanwendung verabschiedet, denn mit Gesetzesauslegung hatte das BMF-Schreiben vom 23.02.2001 nichts mehr zu tun. Statt dessen betrieb sie schon damals normersetzende rechtschöpferische Interpretation, was mit Art. 20 Abs. 3 GG, § 38 AO

28) *Loritz* ZSteu 2008, 74

29) BMF 23.02.2001 – IV A 6 – S 2241 – 8/01, BStBl. I 2001, 175 Rdn. 35

30) BMF 23.02.2001 – IV A 6 – S 2241 – 8/01, BStBl. I 2001, 175 Rdn. 35

31) *Zacher* DSStR 2003, 1861 f.

32) BMF 23.02.2001 – IV A 6 – S 2241 – 8/01, BStBl. I 2001, 175, verlängert durch BMF 29.11.2001 – IV C 3 – S 2253 a

33) Dies andeutend auch *Radau/Dümichen* BB 2003, 2261

34) *Zacher/Müller* DSStR 2001, 1185, 1186

35) BMF 23.02.2001 – IV A 6 – S 2241 – 8/01, BStBl. I 2001, 175 Rdn. 8

36) BMF 23.02.2001 – IV A 6 – S 2241 – 8/01, BStBl. I 2001, 175 Rdn. 8. Zu Einzelheiten siehe ferner *Zacher/Müller* DSStR 2001, 1185, 1186 f.

37) BMF 23.02.2001 – IV A 6 – S 2241 – 8/01, BStBl. I 2001, 175 Rdn. 13 f. Zu Einzelheiten siehe ferner *Zacher/Müller* DSStR 2001, 1185, 1187 f.

nicht konform ging. Nur wurde dies von der Finanzgerichtsbarkeit nicht korrigiert, weil Finanzgerichte und der BFH, deren Richter selbst weitgehend aus der Finanzverwaltung kommen, mitunter ebenfalls die oben beschriebenen verfassungsrechtlichen Vorgaben aus den Augen verloren haben.

Einmal den Weg der gegen Art. 20 Abs. 3 GG, § 38 AO verstoßenden rechtsschöpferischen Interpretation beschritten, vollzog die Finanzverwaltung in der Folgezeit ein Eigenleben, das sich immer mehr von den oben beschriebenen gesetzlichen Vorgaben absetzte. Daß es sich dabei längst nicht mehr um Gesetzesauslegung handelte, wurde dadurch deutlich, daß seitens der Finanzverwaltung anlässlich des Entwurfs eines neuen BMF-Schreibens im Juli 2002 den Medienerlass vom 23.02.2001 für überholt erklärte, obwohl sich an den gesetzlichen Vorgaben nichts geändert hatte³⁸⁾ und als ob Gesetzesauslegung, wenn denn der Medienerlass vom 23.02.2001 eine solche gewesen wäre, beliebig von der Finanzverwaltung geändert werden könnte.

Dabei ist es unerheblich, daß die Änderung des bisherigen BMF-Schreibens vom 23.02.2001 auf zwei BFH-Urteile zurückgegangen sein soll,³⁹⁾ denn aus Art. 20 Abs. 3 GG, § 38 AO folgt eine *Gesetzesbindung* der Finanzverwaltung und keine Rechtsprechungsbindung, woran sich übrigens die Finanzverwaltung auch nicht durchgehend hält wie die Beispiele von Nichtanwendungserlassen zeigen.

Und im neuen Medienerlass vom 05.08.2003,⁴⁰⁾ der partiell den vom 23.01.2001 änderte, wurde die Herstellereigenschaft bei Medienfonds wie folgt verändert: Im Anschluss an zwei Entscheidungen des BFH,⁴¹⁾ die noch nicht einmal zu Medienfonds ergangen waren und auch keine allgemeine Aussagen zur steuerlichen Herstellereigenschaft geschlossener Fonds tätigten,⁴²⁾ sollen Fonds nur noch dann steuerlich die Herstellereigenschaft haben, wenn die Gesellschafter in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit auf das vom Initiator vorgegebene Vertragswerk, auf die Filmproduktion im Außenverhältnis und die wirtschaftlichen Folgen eine wesentliche Einflussnahmemöglichkeit besitzen⁴³⁾ bzw. im Falle der Koproduktion mit verantworten.⁴⁴⁾ Was darunter zu verstehen ist, wird im einzelnen beschrieben.⁴⁵⁾ Während bis dahin für die steuerliche Herstellereigenschaft ausreichend war, daß eine Einflussnahmemöglichkeit durch die Geschäftsführung des jeweiligen Medienfonds erfolgte, wozu diese sich dienstvertraglich gebundener Geschäftsbesorger bzw. Produktionsdienstleister bedienen durfte, wurde dies nun dahingehend geändert, daß die Einflussnahmemöglichkeit von den Anleger-Gesellschaftern in ihrer *gesellschaftlichen Verbundenheit* ausgehen müsse,⁴⁶⁾ was letztlich darauf hinauslief, die steuerliche Her-

38) von Wallis/Schumacher DStR 2002, 1972

39) BFH 08.05.2001 – IX R 10/96, BStBl. II 2001, 720; BFH 28.06.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717: Kritisch dazu von Wallis/Schumacher DStR 2002, 1972

40) BMF 05.08.2003 – IV A 6 – S 2241 – 81/03, BStBl. I 2003, 406

41) BFH 08.05.2001 – IX R 10/96, BStBl. II 2001, 720; BFH 28.06.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717. Kritisch zu dieser Ableitung Radau/Dümichen BB 2003, 2261, 2267

42) Die Entscheidungen BFH 08.05.2001 – IX R 10/96, BStBl. II 2001, 720; BFH 28.06.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717 waren zu geschlossenen Immobilienfonds in gänzlich anderem Zusammenhang ergangen. Dazu Kempermann DStR 2001, 1384; von Wallis/Schumacher DStR 2003, 1857, 1858

43) BMF 05.08.2003 – IV A 6 – S 2241 – 81/03, BStBl. I 2003, 406 zu Tz. 9; Lüdicke/Arndt, Geschlossene Fonds, 4. Aufl. 2007, Seite 76

44) BMF 05.08.2003 – IV A 6 – S 2241 – 81/03, BStBl. I 2003, 406 zu Tz. 10

45) Dazu Radau/Dümichen BB 2003, 2261

46) Zu Einzelheiten kritisch von Wallis/Schumacher DStR 2003, 1857; Zacher DStR 2003, 1861

stellereigenschaft davon abhängig zu machen, daß Kapitalanleger sich i.S. Filmproduktions-Fonds an einem „Blind Pool“ zu beteiligen hatten.⁴⁷⁾

V. Finanzrechtsprechung

Das FG München setzte in seiner AdV-Entscheidung vom 09.10.2007⁴⁸⁾ zunächst nicht bei der gem. § 5 Abs. 2 EStG klärungsbedürftigen Frage an, ob besagter Filmfonds steuerlich Erwerber oder Hersteller war, sondern bejahte eine bilanzielle Aktivierungspflicht der einzelnen Zahlungen zu den jeweiligen Bilanzstichtagen wegen schwebender Geschäfte, was auch gelte, wenn im Wege der Geschäftsbesorgung ein immaterielles Wirtschaftsgut hergestellt werden solle und der Beauftragte vom Fonds Anzahlungen erhalte.⁴⁹⁾ In einem zweiten Schritt vertrat es die Auffassung, daß die Filme nicht dem Anlagevermögen sondern dem Umlaufvermögen zuzuordnen seien, so daß das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG ohnehin nicht zum Tragen komme.⁵⁰⁾ Zwar seien Filme des Herstellers, die einem Dritten lizenzmäßig zeitlich und örtlich begrenzt überlassen würden, grundsätzlich dem Anlagevermögen zuzurechnen. Die sei aber ausnahmsweise dann anders und dann dem Umlaufvermögen zuzurechnen, wenn die Verwertung des Films mit einem einmaligen Akt der „Lizenzvergabe“ erfolge, was auch dann der Fall sei, wenn der Film zwar nicht vollständig und endgültig abgegeben worden sei, wohl aber so langfristig zur Auswertung überlassen worden sei, „daß eine Anschlussverwertung nur noch einen sehr geringen wirtschaftlichen Wert haben wird.“⁵¹⁾

Gegen diese Rechtsprechung des FG München spricht: Das EStG geht vom Begriff des Anlagevermögens aus (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG), es definiert ihn aber nicht. Es handelt sich folglich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Der BFH hat das Anlagevermögen dahingehend definiert, daß es sich um Gegenstände handele, die dem Betrieb auf Dauer zu dienen bestimmt seien (§ 247 Abs. 2 HGB).⁵²⁾ Dabei komme es auf die Zweckbestimmung an, mit der ein Wirtschaftsgut eingesetzt werde, was sich einmal aus der Sache selbst ergebe und zum anderen aus dem Willen des Kaufmanns.⁵³⁾

47) *Zacher* DStR 2003, 1861, 1863. Zur Rechtsstaatswidrigkeit, steuergesetzliche Rechtsfolgen von gesetzlich nicht geregelter Blind-Pool-Vorgaben abhängig zu machen, *Wagner* ZSteu 2004, 30 m.w.N.

48) FG München 09.10.2007 – 8 V 1834/07, EFG 2008, 23

49) FG München 09.10.2007 – 8 V 1834/07, EFG 2008, 23, 25

50) FG München 09.10.2007 – 8 V 1834/07, EFG 2008, 23, 25

51) FG München 09.10.2007 – 8 V 1834/07, EFG 2008, 23, 25 – 26. Dies sei bei Vorliegen folgender Voraussetzungen gegeben:

- Die vor Beginn der Produktion geschlossenen Lizenzverträge sind so langfristig, daß der/die Film(e) anschließend nur noch einen geringen wirtschaftlichen Wert hat/haben.
- Dem Lizenznehmer wird eine Verlängerungs- bzw. Ankaufsoption eingeräumt.
- Auflösungsmöglichkeit des Lizenzvertrages deutlich vor Ablauf seiner Laufzeit, um kurz vorher verbliebene Filme als Bibliothek zu veräußern.
- Der Fonds dokumentiert von Anfang an seine Absicht, seinen Film zu keiner Zeit selbst nutzen zu wollen.

52) BFH 07.02.2008 – X B 140/07, n.V.

53) BFH 26.11.1974 – VIII R 61-62/73, BStBl. II 1975, 352; BFH 31.01.2005 – IV R 73/00, DStRE 2001, 1139; BFH 07.02.2008 – X B 140/07, n.V.

Und selbst wenn dieses Wirtschaftsgut, gemessen an diesen Grundsätzen, irgend wann einmal verkauft werden soll, muß sich deshalb nicht unbedingt vorgenannte Zweckbestimmung ändern,⁵⁴⁾ so daß deshalb die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen nicht verloren geht.⁵⁵⁾ Gegenstände, die folglich am Abschlussstichtag dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen, werden vom BFH dem Anlagevermögen zugeordnet.⁵⁶⁾ Nur dann, wenn von vornherein eine zumindest bedingte Verkaufsabsicht besteht, ordnet der BGH den Gegenstand dem Umlaufvermögen zu.⁵⁷⁾

Zutreffend weist daher *Loritz*⁵⁸⁾ in seiner Besprechung der Entscheidung des FG München auf folgendes hin: Für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen komme es auf die Zweckbestimmung an, nicht zur Weiterveräußerung bestimmt zu sein. Dafür sei u.a. auf den Willen des Unternehmers abzustellen. Dies sei auch bei Filmfonds nicht anders, wenn der Filmfonds den Film behalte, ihn aber per Lizenz oder Filmverleih bzw. der späteren Gestattung der Erstellung von Videofilmen wirtschaftlich nutze.⁵⁹⁾ Die Gründe, die das FG München zu einer abweichenden Auffassung veranlaßt hätten, fänden sich weder in der Rechtsprechung des BFH noch im Fachschrifttum. Auch gehe es zu weit, für den Fall der Lizenzvergabe darin ein Merkmal für die Einordnung als Umlaufvermögen zu sehen. Dies lasse sich aus dem Gesetz nicht ableiten, zumal bei der Lizenzvergabe das Urheberrecht ja beim Filmfonds verbleibe.⁶⁰⁾ Und *Loritz*⁶¹⁾ weist weiter darauf hin, daß auch keine Aktivierung wegen schwebender Geschäfte geboten sei, denn es gelte auch insoweit das in § 5 Abs. 2 EStG gesetzlich geregelte Aktivierungsverbot des Filmfonds als steuerlichem Hersteller des Films als immateriellem Wirtschaftsgut zu beachten.⁶²⁾

Die Entscheidung des FG München⁶³⁾ hat sich mithin ebenfalls von der Gesetzesbindung des Art. 20 Abs. 3 GG, § 38 AO entfernt, wenngleich auf einem anderen Weg, als die Finanzverwaltung.

Inzwischen hat der BFH die Entscheidung des FG München aufgehoben und im AdV-Verfahren zwecks ergänzender Tatsachenfeststellung an das FG zurückverwiesen;⁶⁴⁾ denn in einem AdV-Verfahren ist der BFH, wenn die Beschwerde zu ihm zugelassen wurde, Tatsachengericht, das den Sachverhalt selbst aufklären kann oder – wie hier – zwecks Sachaufklärung zurückverweisen kann. Der BFH gibt jedoch zu erkennen, daß er der Auffassung des FG nicht folgt, die produzierten Filme dem Umlaufvermögen zuzuordnen, so dass das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG nicht greife. Statt dessen weist er darauf hin, daß es sich um immaterielle Wirtschaftsgüter handle, die dem Anlagevermögen zuzuordnen seien, selbst wenn es sich um eine unechte Auftragsproduktion handle. Denn ein Umlaufvermögen zeichne sich durch die Zweckbestimmung des sofortigen Verkaufs aus, während die Nutzung der Schutzrechte durch Vergabe von Lizenzen

54) BFH 26.11.1974 – VIII R 61-62/73, BStBl. II 1975, 352

55) BFH 03.09.1959 – IV R 119/58, BStBl. III 1959, 423; BFH 31.01.2005 – IV R 73/00, DStRE 2001, 1139

56) BFH 10.08.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58

57) BFH 07.02.2008 – X B 140/07, n.V.

58) *Loritz* ZSteu 2008, 74

59) *Loritz* ZSteu 2008, 74, 75

60) *Loritz* ZSteu 2008, 74, 76

61) *Loritz* ZSteu 2008, 74, 76 f.

62) *Loritz* ZSteu 2008, 74, 77

63) FG München 09.10.2007 – 8 V 1834/07, EFG 2008, 23

64) BFH 06.11.2008 – IV B 126/07, BFH/NV 2009, 76, 78

einen längeren Zeitraum betreffen.⁶⁵⁾ Allerdings weist der BFH u.a. darauf hin, daß noch klärungsbedürftig sei, ob nicht ein Aktivposten für geleistete Anzahlungen zu bilden wäre, was vom FG zu klären sei. Denn gem. § 266 Abs. 2 HGB seien Anzahlungen auf materielle und immaterielle Anlagegüter als Aktivposten in der Handelsbilanz und damit gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch in der Steuerbilanz auszuweisen. Anzahlungen könnten Vorleistungen und sogar Einmalzahlungen sein, was aufgrund der Verträge zu klären wäre. Und wenn sich eine solche Aktivierung von Anzahlungen gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ergeben würde, wäre dann weiter zu klären, ob sich das Bilanzierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG auch auf die Bilanzierung von Anzahlungen erstrecke.⁶⁶⁾ Weitere, hier nicht näher auszuführende, Gründe benennt der BFH ebenfalls.

VI. Fragen der zivilrechtlichen Haftung des Fiskus

1. Amtshaftung

Das, was Rechtsprechung und Fachschrifttum zu rechtswidrigen Verwaltungsakten entschieden/ausgeführt haben, gilt für die öffentliche Verwaltung schlechthin. Es gibt keine gesetzliche Regelungen, die es der Finanzverwaltung erlauben würde, rechtswidrige Verwaltungsakte zu erlassen und dann für die Folgen dem Betroffenen dafür nicht einstehen zu müssen.

Es gehört zur Amtspflicht, keine rechtswidrigen Verwaltungsakte zu erlassen,⁶⁷⁾ denn jeder Beamte unterliegt der Amtspflicht zu rechtmäßigem Verhalten, so daß er folglich keine rechtswidrigen Verwaltungsakte erlassen darf. Fehlerhafte Rechtsanwendung ist mithin stets amtspflichtwidrig, weil sie der allgemeinen Pflicht zu gesetzmäßigem Verhalten eines Beamten und der Verwaltung widerspricht.⁶⁸⁾ Ein Verwaltungsakt ist rechtswidrig, wenn die durch ihn getroffene Regelung sachlich unrichtig ist und mit der objektiven Rechtslage nicht übereinstimmt oder sachlich falsch ist und dadurch gegen die Rechtslage verstößt⁶⁹⁾ bzw. gegen die Amtspflicht der Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit verstößt.⁷⁰⁾ Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des BGH,⁷¹⁾ dass die dem Adressaten gegenüber bestehende Amtspflicht auch darauf gerichtet ist, einen den einschlägigen rechtlichen Vorschriften widersprechenden Verwaltungsakt nicht zu erteilen.

65) BFH 06.11.2008 – IV B 126/07, BFH/NV 2009, 76, 79

66) BFH 06.11.2008 – IV B 126/07, BFH/NV 2009, 76, 79

67) BGH 16.01.1997 – III ZR 117/95, BGHZ 134, 268, 276 f. st. Rspr.

68) *Detterbeck/Windthorst/Sproll*, Staatshaftungsrecht, 2000, Rdn. 69; *Nissen*, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2. Aufl. 2005, Seite 38 unten; *Ossenbühl*, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, Seite 43 f.; *Staudinger/Wurm*, BGB, 2007, § 839 Rdn. 122; *Tremmel/Karger*, Der Amtshaftungsprozess, 2. Aufl. 2004, Rdn. 92; *Wagner ZSteu* 2006, 444, 447

69) BGH 24.11.1988 - III ZR 86/88, BRS 53 Nr 56; BGH 21.12.1989 – III ZR 118/88, NJW 1990, 1038, 1041; BGH 13.07.1993 – III ZR 22/92, BGHZ 123, 191, 197; BGH 17.03.1994 – III ZR 27/93, NJW 1994, 3158, 3159

70) *Ossenbühl*, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, Seite 46; *Wagner ZSteu* 2006, 444, 447

71) BGH 25.01.1973 - III ZR 256/68, BGHZ 60, 112; BGH 21.12.1989 – III ZR 118/88, NJW 1990, 1038, 1041; BGH 29.03.1990 - III ZR 145/88, BRS 53 Nr 58; BGH 11.10.2001 – III ZR III ZR 63/00, BGHZ 149, 50, 52; BGH 09.10.2003 – III ZR 414/02, BauR 2004, 817, 818

Die Rechtmäßigkeit von Verwaltungsakten ist zugleich Verlässlichkeitsgrundlage für darauf Vertrauende.⁷²⁾ Es entspricht ferner ständiger Rechtsprechung des BGH,⁷³⁾ dass Beamte nicht nur Diener des Staates sondern auch Helfer des Staatsbürgers zu sein haben. Folglich können besondere tatsächliche Lagen zusätzliche Pflichten für den Beamten schaffen, so dass er insbesondere nicht "sehenden Auges" zulassen darf, dass der Bürger Schaden erleidet, den er, der Beamte, durch einen kurzen Hinweis, eine Belehrung mit wenigen Worten oder eine entsprechende Aufklärung über die Sach- und Rechtslage zu vermeiden in der Lage ist.

„Den Beamten trifft eine solche Aufklärungs- oder Belehrungspflicht, die sich auch auf mit einiger Wahrscheinlichkeit bevorstehende Änderungen der Rechtslage bezieht, wenn er bei Wahrnehmung seiner dienstlichen Aufgaben erkennt oder erkennen muss, dass ein Bürger, der in einer besonderen Rechtsbeziehung zu einer Behörde steht, einem Schadensrisiko ausgesetzt ist, dem durch einen kurzen Hinweis zu begegnen ist“⁷⁴⁾

Und hat eine Behörde erkannt, dass sie rechtswidrige Maßnahmen ergriffen hatte, so ist sie verpflichtet, den Betroffenen darüber *unverzüglich* zu unterrichten und solche Fehler *unverzüglich* zu korrigieren sowie die Folgen ihres Fehlverhaltens rückgängig zu machen.⁷⁵⁾ Entspricht die Behörde all dem Vorgenannten nicht, ist auch darin eine eigene Amtspflichtverletzung begründet.⁷⁶⁾

Gemessen an all dem stellen Steuerbescheide, denen ein Abweichen des Finanzamtes von der Gesetzesbindung (Art. 20 Abs. 3 GG, § 38 AO) zugrunde liegt, eine Amtspflichtverletzung dar. Denn solche Steuerbescheide widersprechen den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung sowie dem Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes. Und das oben beschriebene Verhalten der Finanzverwaltung stellt folglich eine Amtspflichtverletzung dar, wenn entsprechende belastende Steuerbescheide ergangen sind bzw. ergehen sollten.

Nichts anderes gilt für Finanzgerichte, da auch diese der Gesetzesbindung (Art. 20 Abs. 3 GG, § 38 AO) unterliegen und folglich nicht einfach nach freiem Ermessen entscheiden können. Und für Rechtsfortbildung *praeter legem* sind enge Grenzen gesetzt,⁷⁷⁾ die z.B. vom FG München – zumal in einem AdV-Verfahren – nicht erfüllt wurden.

Vorgenannte Amtspflichten obliegen Finanzbeamten bzw. Finanzämtern und Finanzgerichten nicht lediglich gegenüber der Allgemeinheit, sondern gegenüber jedem Steuerbürger.⁷⁸⁾

72) BGH 06.07.2000 – III ZR 340/98, BGHZ 144, 394, 397

73) z.B.: BGH 29.11.1954 – III ZR 84/53, BGHZ 15, 305, 312; BGH 05.05.1994 - III ZR 78/93 - NJW 1994, 2415, 2417; BGH 07.12.1995 - III ZR 141/94 - WM 1996, 1015, 1017 f.; BGH 09.10.2003 - III ZR 414/02 - NVwZ 2004, 638, 639; BGH 03.03.2005 - III ZR 186/04, BGH-Report 2005, 832

74) BGH 03.03.2005 - III ZR 186/04, BGH-Report 2005, 832

75) BGH 21.12.1964 – III ZR 70/63, BGHZ 43, 34, 38 u.H.a. BGH 27.10.1955 – III ZR 82/54, BGHZ 18, 366; BGH 03.10.1985 – III ZR 28/84, NJW 1986, 2952, 2953; Staudinger/*Wurm*, BGB, 2007, § 839 Rdn. 134: Für das Verwaltungsrecht vergleichbar BVerwG 19.07.1984 – 3 C 81/82, BVerwGE 366, 370; BVerwG 26.08.1993 – 4 C 24/91, NVwZ 1994, 275, 276

76) *Tremml/Karger*, Der Amtshaftungsprozess, 2. Aufl. 2004, Rdn. 109

77) BVerfG 22.08.2006 – 1 BvR 1168/04, NJW 2006, 3409: (1) Gerichte dürfen sich durch Rechtsfortbildung nicht dem vom Gesetzgeber festgelegten Sinn und Zweck eines Gesetzes entziehen. (2) Anpassung des Gesetzes an veränderte Verhältnisse bei zunehmendem zeitlichen Abstand von Gesetzesbefehl und Zeitpunkt richterlicher Entscheidung. (3) Das materielle Recht muß aus den allgemeinen Rechtsgrundlagen abgeleitet werden, die für die betreffenden Rechtsbeziehungen maßgeblich sind.

78) *Nissen*, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, Seite 66

Sollen Amtshaftungsansprüche wegen rechtswidriger Steuerbescheide des Finanzamtes vor der Zivilgerichtsbarkeit geltend gemacht werden,⁷⁹⁾ so hat allerdings der Geschädigte zunächst im Rahmen des *Primärrechtsschutzes*, also im Steuerprozess, zu versuchen, den Schaden abzuwenden (§ 839 Abs. 3 BGB, Art. 34 GG).⁸⁰⁾

Er hat also kein Wahlrecht, ob er den Primärrechtsschutz oder den Sekundärrechtsschutz in Anspruch nimmt.⁸¹⁾ Ob folglich ein Steuerprozess geführt werden soll oder nicht, ist mithin wesentliche Vorfrage, wenn man in Erwägung zieht, ggf. einen Amtshaftungsprozess nachzuziehen. Der Amtshaftungsprozess als *Sekundärrechtsschutz* setzt nämlich bezüglich der Schadensabwendung ein erfolgloses Vorgehen im Primärrechtsschutz (Steuerprozess) voraus.⁸²⁾ Wurde der Primärrechtsschutz in Anspruch genommen und würde dort allerdings vom FG bzw. BFH rechtskräftig die Rechtmäßigkeit von belastenden Steuerbescheiden festgestellt, obwohl ein Abweichen von der Gesetzesbindung (Art. 20 Abs. 3 GG, § 38 AO) gegeben wäre, dann wäre das Zivilgericht daran gebunden.⁸³⁾

Hiervon gibt es eine wichtige Ausnahme: Den finanzgerichtlichen Primärrechtsschutz in Anspruch zu nehmen ist dann nicht geboten, wenn dies für den Betroffenen unzumutbar wäre.⁸⁴⁾ Dies ist dann der Fall, wenn die Erfolgsaussicht eines finanzgerichtlichen Verfahrens so gering oder zweifelhaft ist, dass dem Betroffenen die Inanspruchnahme finanzgerichtlichen Primärrechtsschutzes nicht zuzumuten ist.⁸⁵⁾ Solches könnte z.B. unter folgenden Voraussetzungen gegeben sein: Hätte der BFH die obige Entscheidung des FG München bestätigt und dessen Rechtsauffassung geteilt, dann wäre es für andere Betroffene unzumutbar gewesen, dies vor Augen habend gleichwohl den finanzgerichtlichen Primärrechtsschutz in eigenen Angelegenheiten nur wegen § 839 Abs. 3 BGB in Anspruch nehmen zu müssen. In einem solchen Fall wäre folglich Betroffene in der Lage gewesen, belastende Steuerbescheide nach erfolglosem Durchlaufen des Einspruchsverfahrens bestandskräftig werden zu lassen, um alsdann statt den Weg des finanzgerichtlichen Verfahrens den des amtshaftungsrechtlichen Verfahrens vor der Zivilgerichts-

79) Dazu *Wagner* StB 1993, 324. Ferner OLG Celle 19.02.2002 – 16 U 185/01, DSfRE 2002, 1152

80) Zur Zulässigkeit einer beim FG beantragten Fortsetzungsfeststellungsklage (§ 100 Abs. 1 Satz 4 FGO) als Voraussetzung eines bevorstehenden zu führenden oder bereits eingeleiteten Amtshaftungsprozesses, die für diesen Schadensersatzprozess nicht ohne Bedeutung ist und der Schadensersatzprozess nicht offensichtlich aussichtslos ist. An das Vorliegen der Offensichtlichkeit sind strenge Anforderungen zu stellen; die bloße Wahrscheinlichkeit eines Mißerfolgs genügt nicht, um einem Beteiligten das berechtigte Interesse an einer Fortsetzungsfeststellungsklage abzusprechen: BFH 11.08.1998 - VII R 72/97, BStBl II 1998, 750. Eine Fortsetzungsfeststellungsklage ist jedoch unzulässig, wenn eine Amtshaftungsklage nur in Aussicht gestellt wird, eine Erfolgsaussicht aber in Zweifel zu ziehen ist, so BFH 24.07.1998 - VII S 6/98, BFH/NV 1999, 198.

Dazu zählt nach BGH 16.11.2000 – III ZR 1/00, HFR 2001, 1109 auch, gegen einen (vermeintlich rechtswidrigen) Haftungsbescheid Aussetzung der Vollziehung zu beantragen, weil sonst bei späterer Aufhebung des Haftungsbescheides deshalb keine Zinsen als Schadensersatzanspruch geltend gemacht werden können, weil insoweit der Zinsschaden nicht durch Gebrauch eines Rechtsmittels abgewandt wurde (§ 839 Abs. 3 BGB).

81) BGH 15.11.1990 – III ZR 302/89, BGHZ 113, 17, 22; *Staudinger/Wurm*, BGB, 2007, § 839 Rdn. 335

82) Zum Primär- und Sekundärrechtsschutz siehe BGH 11.07.1985 – III ZR 62/84, BGHZ 95, 238, 242

83) BGH 15.11.1990 – III ZR 302/89, BGHZ 113, 17, 20

84) Zur Zumutbarkeit BGH 07.02.1980 – III ZR 153/78, NJW 1980, 1679, 1680; BGH 14.03.2002 – III ZR 302/00, BGHZ 150, 172, 185 f.; *Detterbeck/Windthorst/Sproll*, Staatshaftungsrecht, 2000, Rdn. 47; *Nissen*, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2005, Seite 85; *Ossenbühl*, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, Seite 49; *Tremmel/Karger*, Der Amtshaftungsprozess, 2. Aufl. 2004, Rdn. 1209; *Staudinger/Wurm*, BGB, 2007, § 839 Rdn. 347

85) BGH 07.02.1980 – III ZR 153/78, NJW 1980, 1679, 1680; *Staudinger/Wurm*, BGB, 2007, § 839 Rdn. 347

barkeit einschlagen zu können.⁸⁶⁾ Und in einem solchen Fall wäre das mit der Amtshandlung befaßte Zivilgericht bei Überprüfung der Frage der Rechtswidrigkeit und Amtspflichtwidrigkeit des bestandskräftigen Steuerbescheides nicht daran gebunden gewesen, was das FG München bzw. ihm ggf. folgend der BFH in einem anderen Verfahren, an dem der Betroffene nicht beteiligt gewesen wäre, entschieden hätte. Das mit dem Amtshaftungsklageverfahren befaßte Zivilgericht müßte dann bezüglich des Abweichens des Finanzamtes von der Gesetzesbindung (Art. 20 Abs. 3 GG, § 38 AO) die Frage der Rechtswidrigkeit und Amtspflichtwidrigkeit eigenständig prüfen.⁸⁷⁾ Denn ein bestandskräftiger rechtswidriger Verwaltungsakt entfaltet für das Zivilgericht keine Bindungswirkung.⁸⁸⁾ Dabei geht es bei der Amtshaftungsklage nicht um die Beseitigung des rechtswidrigen Verwaltungsaktes sondern um die schadensersatzrechtlichen Folgen in Anbetracht der Existenz eines bestandskräftigen rechtswidrigen Verwaltungsaktes.⁸⁹⁾

2. 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.⁹⁰⁾ Das Vermögen als solches ist jedoch nicht durch Art. 14 GG geschützt, folglich auch nicht, als Steuerpflichtiger von Belastungen aufgrund rechtswidrigem Steuerbescheid verschont zu bleiben, es sei denn, es würde sich um eine übermäßige Belastung mit erdrosselnder Wirkung handeln.⁹¹⁾ In Folge dessen wird in aller Regel ein Anspruch aus enteignungsgleichem Eingriff ausscheiden.⁹²⁾

VII. Ergebnis

Soweit Finanzämter bei Film- bzw. Medienfonds belastende Steuerbescheide erlassen, deren Begründung darin gegeben ist, die Gesetzesbindung (Art. 20 Abs. 3 GG, § 38 AO) verlassen zu haben, sind diese rechtswidrig. Dies hat zugleich eine Amtspflichtverletzung zur Folge. Ob nach erfolglosem Durchlaufen eines Einspruchsverfahrens sogleich vor der Zivilgerichtsbarkeit ein Amtshaftungsprozess angestrengt werden kann, statt zunächst den Primärrechtsschutz vor der Finanzgerichtsbarkeit in Anspruch zu nehmen (§ 839 Abs. 3 BGB), hängt davon ab, ob und inwieweit der Weg des Primärrechtsschutzes für Betroffene unzumutbar ist. Eine solche Unzumutbarkeit hätte dann gegeben sein können, wenn z.B. der BFH die AdV-Entscheidung des FG München mit vergleichbarer rechtlicher Begründung bestätigt hätte und dabei ebenfalls die Ge-

86) BGH 15.11.1990 – III ZR 302/89, BGHZ 113, 17, 24 f.

87) BGH 15.11.1990 – III ZR 302/89, BGHZ 113, 17, 18 f.; BGH 13.10.1994 – III ZR 24/94, BGHZ 127, 223, 225

88) BGH 15.11.1990 – III ZR 302/89, BGHZ 113, 17, 20 ff.

89) BGH 15.11.1990 – III ZR 302/89, BGHZ 113, 17, 21

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

91) 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

92) Wagner ZSteu 2006, 444, 449

setzesbindung (Art. 20 Abs. 3 GG, § 38 AO) verlassen hätte. In einem solchen Fall hätten Betroffene im Anschluss an einen bestandskräftigen Steuerbescheid unmittelbar vor der Zivilgerichtsbarkeit Amtshaftungsklage erheben und das Zivilgericht wäre weder an die Rechtsauffassung des Finanzamtes noch an die des FG/BFH aus anderen Verfahren gebunden.