

Verfassungsrechtliche Grundlagen des Steuer- und Strafrechts – Folgen für den Primär- und Sekundärrechtsschutz

Dr. Klaus – R. Wagner, Wiesbaden*
Rechtsanwalt und Notar · Fachanwalt für Steuerrecht
und Thomas F. Spemann, Wiesbaden**

I.	Einleitung	3
II.	Worum geht es ?	5
1.	Begriffliches	5
2.	Sachverhalt	5
a)	Zur doppelten Kapitalertragsteuererstattung bzw. -anrechnung	5
b)	BFH	7
b1)	BFH 15.12.1999	7
b2)	BFH 16.04.2014	7
b3)	Hinweis	8
3.	Gesetzeslage	8
a)	Bis 31.12.2006	8
b)	Ab 01.01.2007	9
c)	Ab 31.12.2011	10
III.	Verfassungsrechtliche Überlegungen	10
1.	Steuerrecht	10
2.	Steuerstrafrecht	14
IV.	Zwischenergebnis	16
V.	Cum & Ex- interessengeleitete Behauptung ?	17
1.	Einleitung	17
2.	Zum Diskussionsstand	17
VI.	Amtshaftungsrechtliche Folgen	19
1.	Einleitung	19
2.	Notwendige Gesetzesgrundlagen für Steuer(rück)forderungen durch Finanzämter und steuerstrafrechtliche Ermittlungen der Staatsanwaltschaften	19
3.	Amtshaftung	20
a)	Amtshaftungsrechtliche Folgen fehlerhaften Handelns der Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit	20
a1)	Voraussetzungen	20
a2)	Verstöße gegen § 88 Abs. 2 AO	23

als Rechtsanwalt in folgenden Rechtsbereichen tätig: Europarecht; privates Baurecht;
Amtshaftungsrecht; Gesellschaftsrecht; Grundstücks- und Immobilienrecht; Kapitalanlagegerecht;
Mitarbeiterbeteiligungsrecht; Finanzgerichtsprozesse (incl. BFH); Verfassungsrecht

Sprechstunden nur nach Vereinbarung · Bürostunden Montag bis Freitag 9.00 bis 17.00 Uhr
Hinweis gemäß § 33 BDSG: personenbezogene Daten werden gespeichert / telefonische Auskünfte sind unverbindlich

Bankverbindungen

Rechtsanwalt
Wiesbadener Volksbank eG
BIC: WIBADE5W
IBAN: DE78 5109 0000 0000 2347 10

Notar
Wiesbadener Volksbank eG
BIC: WIBADE5W
IBAN: DE10 5109 0000 0000 2532 00

a2.1) Rechtsprechung	24
a2.2) Fachschrifttum	24
a3) Schadensersatzrechtliche Folgen und Beispielfälle	24
b) Schadensersatzrechtliche Folgen des Verstoßes gegen § 152 Abs. 2 StPO i.V.m. dem Beschleunigungsgebot und dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz	26
b1) Rechtsprechung	26
b2) Fachschrifttum	27
b3) Schadensersatzrechtliche Folgen	27
VII. EU-gemeinschaftsrechtlicher Staatshaftungsanspruch	28
1. Staatshaftung im Falle verweigerter Anwendung europäischen Gemeinschaftsrechts durch Finanzämter	28
2. Staatshaftung im Falle verweigerter Anwendung europäischen Gemeinschaftsrechts durch Gerichte	29
a) Allgemeines	29
b) Eigenständiges Institut?	35
c) Zuständiges Gericht	36
d) Subsidiarität	37
e) Rechtsverletzung	38
f) Kausalität	41
g) Beklagte(r)	41
h) Verjährung	42
3. Beispiele	43
VIII. Fazit	43

Das Thema soll am Beispiel der Thematik von cum und ex verdeutlicht werden. Die Diskussion, Medienberichterstattung sowie die Aktivitäten von Finanzverwaltungen und Staatsanwaltschaften treiben dabei merkwürdige Blüten. Einerseits wird auf jahrelange gesetzgeberische Untätigkeiten i.S. cum & ex hingewiesen, andererseits wird einfach behauptet, es sei betreffend dem materiellen Steuerrecht und dem Steuerstrafrecht „zielgerichtete Steuerhinterziehung betrieben“ worden,¹⁾ ohne die verfassungsrechtlichen Grundlagen dafür zu hinterfragen. Dem soll hier an Hand der jeweiligen Gesetzeslage nachgegangen werden und verdeutlicht werden, daß die verfassungsrechtlichen Grundlagen sowohl beim Primär- wie auch beim Sekundärrechtsschutz schlicht ausgeblendet werden.

* RAuN FAFSt Dr. Wagner ist in eigener Praxis in Wiesbaden tätig (www.raun-wagner.de)

** Ass. iur. Spemann ist Geschäftsführer einer GmbH, die als Dienstleister für Anwaltsbüros tätig ist (Thomas F. Spemann [info@spemann-beratung.de])

1) *Bruns* DStR 2010, 2061, 2065

I. Einleitung

In den Medien ist davon die Rede, Anleger hätten angeblich einen Steuerschaden von fast EUR 350 Mio. angerichtet; es wird sogar von Steuerschäden in Milliardenhöhe gesprochen.²⁾ Und die Staatsanwaltschaft München ermittle gegen 5 Verantwortliche eines Fonds wegen des Verdachts auf Steuerhinterziehung. Die Staatsanwaltschaft in Köln ermittle gegen 30 Beschuldigte wegen Steuerhinterziehung und Betrug im Zusammenhang mit „Cum-Ex-Geschäften“, wobei es um unberechtigte Anträge auf Erstattung von Kapitalertragsteuern in Höhe von EUR 460 Mio. gehe. Vielzählige Razzien würden durchgeführt.³⁾ Die „Tätergruppe“ bestehe angeblich vorwiegend aus Personen, die in von der schweizer Bank S. angebotene Beteiligungen des Luxemburger Sheridan-Fonds investiert hätten. Zu diesen Personen würden u.a. auch Anwälte und Steuerberater sowie in den Medien namentlich genannte Prominente gehören.⁴⁾

Gleichzeitig berichten Medien,⁵⁾ der BFH⁶⁾ habe jüngst erklärt, dass die doppelte Anrechnung von Kapitalertragsteuern in bestimmten Fällen – also nicht generell - nicht gesetzwidrig gewesen sei, denn der Gesetzgeber sei selbst „erklärtermaßen davon ausgegangen,“

„daß bei einer bestimmten Art von Aktienverkauf mehrfaches Eigentum an einer Aktie möglich sei – und deshalb auch die mehrfache Erstattung von Kapitalertragsteuern, die nur einmal abgeführt wurde. 2006 sollte ein neues Gesetz die „Verringerung von Steuerausfällen“ bringen. Doch es dauerte bis 2012, bis die Lücke wirklich geschlossen war. Die Cum-Ex-Akteure berufen sich nun darauf, dass sie keine Gesetze brechen konnten, die es gar nicht gab.“⁷⁾

In der durch die Medien entfachten Berichterstattung fehlt in der Tat jeder Hinweis dazu, daß die Frage der Steuerhinterziehung steuerrechtlich und steuerstrafrechtlich für die streitgegenständlichen Zeiträume eine Gesetzesgrundlage gehabt haben muß, gegen die wissentlich oder leichtfertig verstoßen wurde. Dies schon auf verfassungsrechtlichen Gründen. Diesen Mangel gilt es in diesem Beitrag aufzuklären. Denn wenn es an einer ausreichend bestimmten gesetzlichen Grundlage in der Vergangenheit gefehlt haben sollte, fehlt es für diese Zeiträume den steuerrechtlichen und steuerstrafrechtlichen Vorwürfen an einer verfassungsrechtlich abgesicherten Grundlage. Vorwürfe der Steuerrück-/ -nachforderungen wegen Gestaltungsmissbrauches (§ 42 AO) und verlängerte Festsetzungsverjährungsfristen (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) wären ebenso wenig begründet wie steuerstrafrechtliche Vorwürfe (§ 370 AO), so daß Steuerrück-/ - nachforderungsverfahren damit thematisiert werden könnten und steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren dazu keine gesetzlichen Grundlagen vorweisen könnten. Ob nämlich eine strafrechtliche bzw. steuerstrafrechtliche Verfehlung gegeben sein kann, entscheiden weder Staatsanwälte oder Richter

2) *Rau* DStR 2013, 838 u.H.a. Süddeutsche Zeitung vom 01.12.2012

3) *de la Motte/Iwersen* Handelsblatt vom 15.10.2014, Seite 36

4) *de la Motte/Iwersen* Handelsblatt vom 15.10.2014, Seite 36, 37

5) FAZ 09.10.2014, Seite 21: „Cum-Ex-Geschäfte könnten erlaubt gewesen sein.“; *de la Motte/Iwersen* Handelsblatt vom 09.10.2014, Seite 30

6) BFH 16.04.2014 – I R 2/12, DStR 2014, 2012; dazu *Schmich* GmbHR 2014, 1177

7) *de la Motte/Iwersen* Handelsblatt vom 15.10.2014, Seite 36, 37

noch die Finanzverwaltung, sondern alleine das Gesetz. Dies hat das BVerfG⁸⁾ wie folgt iüngst zusammengefaßt:

„a) Der Gesetzgeber und nicht der Richter ist zur Entscheidung über die Strafbarkeit berufen (vgl. BVerfGE 71, 108 <116>; 92, 1 <19>). Der Gesetzgeber hat zu entscheiden, ob und in welchem Umfang er ein bestimmtes Rechtsgut, dessen Schutz ihm wesentlich und notwendig erscheint, gerade mit den Mitteln des Strafrechts verteidigen will. Den Gerichten ist es verwehrt, seine Entscheidung zu korrigieren (BVerfGE 92, 1 <13>). Sie müssen in Fällen, die vom Wortlaut einer Strafnorm nicht mehr gedeckt sind, zum Freispruch gelangen und dürfen nicht korrigierend eingreifen (vgl. BVerfGE 64, 389 <393>). Dies gilt auch dann, wenn infolge des Bestimmtheitsgebots besonders gelagerte Einzelfälle aus dem Anwendungsbereich eines Strafgesetzes herausfallen, obwohl sie ähnlich strafwürdig erscheinen mögen wie das pönalisierte Verhalten. Es ist dann Sache des Gesetzgebers zu entscheiden, ob er die Strafbarkeitslücke bestehen lassen oder durch eine neue Regelung schließen will (BVerfGE 92, 1 <13>). Aus dem Erfordernis gesetzlicher Bestimmtheit folgt anerkanntermaßen ein Verbot analoger oder gewohnheitsrechtlicher Strafbegründung. Dabei ist "Analogie" nicht im engeren technischen Sinn zu verstehen; ausgeschlossen ist vielmehr jede Rechtsanwendung, die - tatbestandsausweitend - über den Inhalt einer gesetzlichen Sanktionsnorm hinausgeht, wobei der mögliche Wortlaut als äußerste Grenze zulässiger richterlicher Interpretation aus der Sicht des Normadressaten zu bestimmen ist (st.Rspr., vgl. BVerfGE 71, 108 <115>; 82, 236 <269>; 92, 1 <12>).

b) Dementsprechend darf die Auslegung der Begriffe, mit denen der Gesetzgeber das unter Strafe gestellte Verhalten bezeichnet hat, nicht dazu führen, dass die dadurch bewirkte Eingrenzung der Strafbarkeit im Ergebnis wieder aufgehoben wird. Einzelne Tatbestandsmerkmale dürfen also auch innerhalb ihres möglichen Wortsinns nicht so weit ausgelegt werden, dass sie vollständig in anderen Tatbestandsmerkmalen aufgehen, also zwangsläufig mit diesen mitverwirklicht werden (Verschleifung oder Entgrenzung von Tatbestandsmerkmalen; vgl. BVerfGE 87, 209 <229>; 92, 1 <16 f.>).

c) In Betracht kommt aber auch, dass bei methodengerechter Auslegung ein Verhalten nicht strafbewehrt ist, obwohl es vom Wortlaut des Strafgesetzes erfasst sein könnte. Auch in einem solchen Fall darf ein nach dem Willen des Gesetzgebers strafloses Verhalten nicht durch eine Entscheidung der Gerichte strafbar werden (vgl. BVerfGE 87, 209 <224> m.w.N.). Vielmehr haben die Gerichte dies zu respektieren und erforderlichenfalls durch restriktive Auslegung eines weiter gefassten Wortlauts der Norm sicherzustellen (vgl. BVerfGE 82, 236 <270 f.>; 87, 399 <411>), im Ergebnis also freizusprechen.

d) Art. 103 Abs. 2 GG enthält zudem Vorgaben für die Handhabung weit gefasster Tatbestände und Tatbestandselemente. Die Gerichte dürfen nicht durch eine fernliegende Interpretation oder ein Normverständnis, das keine klaren Konturen mehr erkennen lässt, dazu beitragen, bestehende Unsicherheiten über den Anwendungsbereich einer Norm zu erhöhen, und sich damit noch weiter vom Ziel des Art. 103 Abs. 2 GG entfernen (vgl. BVerfGE 71, 108 <121>; 87, 209 <224 ff., 229>; 92, 1 <19>). Andererseits ist die Rechtsprechung gehalten, verbleibende Unklarheiten über den Anwendungsbereich einer Norm durch Präzisierung und Konkretisierung im Wege der Auslegung nach Möglichkeit auszuräumen (Präzisierungsgebot). Besondere Bedeutung hat diese Pflicht bei solchen Tatbeständen, die der Gesetzgeber im Rahmen des Zulässigen durch Verwendung von Generalklauseln verhältnismäßig weit und unscharf gefasst hat. Gerade in Fallkonstellationen, in denen der Normadressat nach dem gesetzlichen Tatbestand nur noch die Möglichkeit einer Bestrafung erkennen kann und in denen sich erst aufgrund einer gefestigten Rechtsprechung eine zuverlässige Grundlage für die Auslegung und Anwendung der Norm gewinnen lässt (vgl. BVerfGE 26, 41 <43>; 45, 363 <371 f.>), trifft die Rechtsprechung eine besondere Verpflichtung, an der Erkennbarkeit der Voraussetzungen der Strafbarkeit mitzuwirken. Sie kann sich auch in über die allgemeinen Grundsätze des Vertrauensschutzes (vgl. dazu BVerfGE 74, 129 <155 f.>; 122, 248 <277 f.>) hinausgehenden Anforderungen an die Ausgestaltung von Rechtsprechungsänderungen niederschlagen.

8) BVerfG 28.07.2015 – 2 BvR 2558 u.a., WM 2015, 1798, 1802

e) Bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung, ob die Strafgerichte diesen aus Art. 103 Abs. 2 GG folgenden Vorgaben gerecht geworden sind, ist das Bundesverfassungsgericht nicht auf eine Vertretbarkeitskontrolle beschränkt. Der in Art. 103 Abs. 2 GG zum Ausdruck kommende strenge Gesetzesvorbehalt erhöht die verfassungsgerichtliche Kontrolldichte. Sowohl die Überschreitung der Grenzen des Strafgesetzes als auch die Konturierung und Präzisierung ihres Inhalts betreffen die Entscheidung über die Strafbarkeit und damit die Abgrenzung von Judikative und Legislative. Für die Klärung der insoweit aufgeworfenen Fragen ist das Bundesverfassungsgericht zuständig.“

Mithin ist zunächst zu klären, ob denn gemessen an *gesetzlichen* Vorgaben – und nicht an solchen der Finanzverwaltung und Rechtsprechung - ein strafbares Verhalten gegeben sein kann, ehe man dann erst in die Prüfung folgender weiterer Details einsteigt.

Und entsprechendes gilt auch für das Steuerrecht. Denn auch dort entscheiden nicht Finanzbeamte bzw. die Finanzverwaltung oder die Finanzrechtsprechung, wann ein steuerpflichtiger Tatbestand gegeben ist, sondern alleine Gesetz in einer hinreichend bestimmten Fassung.

II. Worum geht es ?

1. Begriffliches

Bei dem Ex-Tag handelt es sich um den Tag nach dem Tag, an dem die Hauptversammlung die Dividendenzahlung beschließt.

Beim Cum-Tag handelt es um den letzten Tag vor dem Ex-Tag.

Da der Aktionär einen Anspruch auf Auszahlung der Dividende nur hat, wenn seine Aktie am letzten Tag vor dem Ex-Tag in seinem Depotkonto verbucht war, hat der Aktionär keinen Dividendenanspruch, wenn und soweit er Aktien erst am Ex-Tag erwirbt.

Einen Steueranrechnungsanspruch hat der inländische Steuerpflichtige erst mit dem Dividendenanspruch. Darunter versteht man folgendes: Streitgegenständlich ist der Zeitraum 2002 – 31.12.2011. In diesem Zeitraum hatten deutsche AGs gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG a.F. Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % der Bruttodividende einzubehalten. Die Nettodividende wurde dem Anteilseigner – bzw. bei börsennotierten Aktien i.d.R. über das depotführende Kreditinstitut – ausgezahlt. Das Kreditinstitut stellte alsdann dem Anteilseigner gemäß § 45a Abs. 3 EStG a.F. eine Kapitalertragsteuerbescheinigung aus. Unter Vorlage dieser erstellten Steuerbescheinigung wurde die darin ausgewiesene Kapitalertragsteuer gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG a.F. beim Anteilseigner auf den ESt bzw. KSt angerechnet bzw. erstattet.⁹⁾

2. Sachverhalt

a) Zur doppelten Kapitalertragsteuererstattung bzw. -anrechnung

Wurden z.B. börsennotierte Aktien, die bei der Depot-Führenden Bank verwahrt wurden, erst kurz vor dem Dividendenstichtag veräußert, so ging das zivilrechtliche Eigentum an diesen Aktien erst mit der entsprechenden Umbuchung zu Gunsten des Erwerbers auf dessen Depotkonto auf

9) BFH 15.12.1999 – I T 29/97, BStBl II 2000, 527, 529; *Podewils* FR 2011, 69; *Podewils* FR 2013, 481

diesen über. Dies erfolgte jedoch i.d.R. erst, nachdem der Veräußerer die Aktien zu liefern hatte, also erst am zweiten Börsentag nach Geschäftsabschluss.¹⁰⁾

Von diesem zivilrechtlichen Eigentum zu trennen war jedoch das wirtschaftliche Eigentum, das nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO schon dann auf den Erwerber übergang, wenn dieser die tatsächliche Sachherrschaft in einer Weise ausüben konnte, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen konnte.¹¹⁾ Dies war bei Wertpapieren schon der Tag des schuldrechtlichen Vertragsabschlusses, so daß es bei Aktiengeschäften den Veräußerer als zivilrechtlichen und den Erwerber als wirtschaftlichen Eigentümer gab, deren Erwerbzeitpunkte auseinander fielen. Dies galt auch bei außerbörslich erworbenen Aktien.¹²⁾

Bei Leerverkäufen über Aktien¹³⁾ mit Dividendenberechtigung um den Dividendenausschüttungstichtag konnte es aus folgenden Gründen zu einer doppelten Bescheinigung von Kapitalertragsteuer in Steuerbescheinigungen gem. § 45a Abs. 3 EStG kommen, auch wenn nur einmal Kapitalertragsteuer (KESt) einbehalten worden war:

Bei Leerverkäufen wurde der Erwerber girosammelverwarhter Aktien¹⁴⁾ aufgrund der Abwicklungspraxis an der Börse bereits aufgrund des schuldrechtlichen Vertrages als steuerlich dividendenberechtigt angesehen (wirtschaftlicher Eigentümer gem. § 39 Abs. 2 AO), so daß im Vorgriff auf das zivilrechtliche Eigentum durch Umbuchung des Sammelverwahrers dem Erwerber seitens der AG eine Dividendengutschrift und eine Steuerbescheinigung erteilt wurde.¹⁵⁾ Also stellte der Leerverkauf ein Kauf des Erwerbers mit Dividendenberechtigung bei Lieferung ohne Dividendenberechtigung dar, weshalb der Leerkäufer vom Leerverkäufer eine Ausgleichszahlung für die nicht geflossene Dividende erhielt (sog. „Dividendenkompensationszahlung“), für die der Erwerber von der inländischen Depotstelle des Erwerbers eine Steuerbescheinigung mit Ausweis der Kapitalertragsteuer (KESt) erhielt.¹⁶⁾ Daneben erhielt bei girosammelverwarhten Aktien auch der zivilrechtliche Eigentümer der von ihm am Dividendenstichtag gehaltenen Aktien eine Steuerbescheinigung, die er bei sich ebenfalls zur Anrechnung bringen konnte. Diese doppelte Steuerbescheinigung betreffend KESt an den zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümer erfolgte mithin, obwohl KESt nur einmal – vom Emittenten der Aktien bzw. der depotführenden Stelle – für den zivilrechtlichen Eigentümer der Aktien an das Betriebsstättenfinanzamt abgeführt wurde.

10) *Podewils* FR 2011, 69

11) *Podewils* FR 2011, 69; *Podewils* FR 2013, 481

12) *Englisch* FR 2010, 1023, 1028 ff.

13) Leerverkäufer von Wertpapieren sind zum Zeitpunkt ihrer Veräußerung nicht zivilrechtlicher Eigentümer derselben; auch haben sie keinen Besitz an diesen. Es handelt sich um einen schuldrechtlichen Vertrag, der erst noch erfüllt werden muß.

14) Die Girosammelverwahrung erfolgte in einer Wertpapiersammelbank (§§ 5 ff. DepotG), für in Deutschland verwahrte Aktien die Clearstream Banking AG in Frankfurt, die die Regulierung der Dividenden zum Ausschüttungszeitpunkt vornimmt.

15) BFH 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl II 2000, 527, 529 f.; *Rau* DStR 2010, 1267, 1268; *Bruns* DStR 2010, 2061

16) *Bruns* DStR 2010, 2061, 2062

b) BFH

b1) BFH 15.12.1999

Der BFH entschied zu folgendem Sachverhalt:¹⁷⁾ In den Jahren 1989 – 1991 hatte eine GmbH in zeitlicher Nähe zum Dividendenstichtag dividendenberechtigte Aktien erworben. Aktien desselben Unternehmens veräußerte die GmbH an den ursprünglichen Verkäufer zurück. Ferner hatte die GmbH vor dem Dividendenstichtag zahlreiche dividendenberechtigte Altaktien erworben und am gleichen Tag zahlreiche nicht dividendenberechtigte Aktien an den Verkäufer verkauft. Bei diesen Geschäften erlitt die GmbH Verluste. Unter Vorlage entsprechender Steuerbescheinigungen der Hausbank erfolgte eine Anrechnung von Körperschaftsteuer-Guthaben und einbehaltener Kapitalertragsteuer. Der BFH bejahte u.H.a. seine Entscheidung vom 06.10.1993¹⁸⁾ diese Vorgehensweise. Die GmbH sei bezüglich der erworbenen Aktien zumindest in die Position eines wirtschaftlichen Eigentümers eingerückt, so daß ihr die Dividenden- und Körperschaftsteuerguthaben zuzurechnen seien. Gesetzliche Regelungen, die dem entgegenstehen könnten, seien nicht gegeben. Denn § 50c Abs. 1 Satz 1 EStG habe wegen § 50c Abs. 8 Satz 2 EStG a.F. keine Anwendung gefunden. Und gegenteilige Aussagen in der Gesetzesbegründung hätten im Gesetzeswortlaut keine Ausdruck gefunden und hätten deshalb unbeachtet zu bleiben. Folglich liege auch kein Gestaltungsmissbrauch vor.¹⁹⁾

Und der Rückverkauf habe nicht dieselben sondern andere Aktien betroffen. Eine Gesamtbetrachtung widerspreche dem Wortlaut des § 39 AO.

b2) BFH 16.04.2014

Der BFH²⁰⁾ ging im Wesentlichen von folgendem Sachverhalt aus: Anleger erwarben im jeweiligen Streitjahr

„jeweils am Tag vor dem Dividendenstichtag (Tag der Beschlussfassung der Hauptversammlung über die Ausschüttung) dividendenberechtigte Aktien („cum Dividende“) „über“ eine in London ansässige Brokergesellschaft Die Transaktionen erfolgten im außerbörslichen Handel („OTC-„[over the counter] Geschäft). Zu den Erwerbszeitpunkten ... befanden sich die Aktien in Depots eines französischen Bankhauses („Settlement Location“).

Im Zusammenhang mit diesen Wertpapierkäufen kam es zu diversen Vertragsabschlüssen, die u.a der Finanzierung der jeweiligen Kaufpreise dienten. Und aufgrund eines geschlossenen Rahmenvertrages verpflichtete sich der Erwerber, die erworbenen Aktien am Tag des Gewinnverwendungsbeschlusses einer Kapitalgesellschaft darlehensweise bzw. per Wertpapierleihe zu überlassen. Dies geschah auf folgende Weise: Die Wertpapiere wurden gegen vom Darlehensnehmer zu stellende Bar- Sicherheiten zu vollem Eigentum und freier Verfügbarkeit mit der Maßgabe an den Darlehensnehmer überlassen, daß dieser Wertpapiere gleicher Art mit gleichem Nominalwert

17) BFH 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl II 2000, 527

18) BFH 06.10.1993 – I R 101/92, BStBl II 1994, 191

19) BFH 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl II 2000, 527, 532

20) BFH 16.04.2014 – I R 2/12, DStR 2014, 2012, 2013; zu steuerrechtlichen Schlussfolgerungen betreffend diese BFH-Entscheidung *Desens* DStR 2014, 2317

zurückzugeben hatte. Und am jeweiligen Zahltag der Dividenden an den Darlehensgeber hatte er einen entsprechenden Betrag zu zahlen. Nach Rückgabe der Wertpapiere verkaufte der Erwerber diese und zahlte aus dem Kaufpreis die Bar-Sicherheiten zurück.

Mit der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung beantragte der Erwerber unter Vorlage entsprechender Steuerbescheinigungen die Anrechnung von Kapitalertragsteuern, Zinsabschlag und Solidaritätszuschlag. Das FA lehnte die Körperschaftsteuerfestsetzung mit der Begründung ab, der Erwerber sei an den Dividendenstichtagen weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich Eigentümer der Aktien gewesen, weshalb ihr die Dividendenzahlungen gem. § 20 Abs. 2a EStG 2002²¹⁾ nicht zugerechnet werden könnten. Deshalb erübrige es sich auch, sich damit auseinanderzusetzen, ob bei Leerverkäufen vorgelegte Steuerbescheinigungen anerkannt werden könnten.

Der BFH ließ offen, ob ein Fall des Gestaltungsmissbrauchs (§ 42 AO) gegeben sei/sein könne.²²⁾ Alleine der Umstand, daß der BFH eine Anrechnungsberechtigung der Klägerin im Ergebnis ablehnte, führt aber im Umkehrschluss nicht dazu, die Klägerin habe Gestaltungsmissbrauch oder Steuerhinterziehung betrieben.

b3) Hinweis

In keiner der beiden vorgenannten BFH-Entscheidungen hat der BFH eindeutig und bestimmte Gesetzesgrundlagen benannt, die die Schlussfolgerungen für einen Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) oder Steuerhinterziehung (§ 370 AO) gerechtfertigt hätten.

3. Gesetzeslage

a) Bis 31.12.2006

An das Betriebsstättenfinanzamt wurde *einmal* KEST für den zivilrechtlichen Eigentümer der von ihm gehaltenen Aktien entweder vom Emittenten der Aktien oder der depotführenden Stelle gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 44 Abs. 1 Satz 3, 5 EStG abgeführt, selbst wenn der zivilrechtliche Eigentümer und der wirtschaftliche Eigentümer zur Anrechnung fähige Steuerbescheinigungen erhalten hatten,²³⁾ es also zur doppelten KEST-Anrechnung kam.

Die Gesetzeslage verhinderte folglich doppelte Steuerbescheinigungen an zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümer mit der Möglichkeit doppelter Anrechnung der KEST *nicht*.

21) i.d.F. durch das JStG 2007 vom 31.12.2006, BGBl I 2006, 2878

22) BFH 16.04.2014 – I R 2/12, DStR 2014, 2012 Rdn. 42

23) *Bruns* DStR 2010, 2061, 2062

b) Ab 01.01.2007

Für nach dem 31.12.2006 getätigte Verkäufe (§ 52 Abs. 36 EStG) wurde aufgrund des JStG 2007 ein neuer Satz 4 in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG eingeführt, um der doppelten Anrechnungsmöglichkeit der KESt gegenzusteuern.²⁴⁾ Für den Fall des Erwerbs von Aktien mit Dividendenberechtigung aber ohne Dividendenanspruch galten auch Dividendenkompensationszahlungen als sonstige Bezüge. Diese unterlagen gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dem KESt-Abzug, wenn Leerverkäufer der Aktien den Verkaufsauftrag über ein *inländisches* Kredit- bzw. Finanzdienstleistungsinstitut durchführen ließ²⁵⁾ und die Depotbank KESt in Rechnung stellte, zu deren Entrichtung sie verpflichtet war (§ 44 Abs. 1 Satz 3 Var. 3 EStG a.F.).²⁶⁾

Aber auch hier war die gesetzliche Neuregelung Einwänden ausgesetzt:

Erfolgte der Leerverkauf über eine ausländische Depotbank, so wurde diese durch § 44 Abs. 1 Satz 3 Var. 3 EStG a.F. nicht verpflichtet, eine zweite KESt zu zahlen.²⁷⁾ Dem Leerverkäufer entstand ein Steuervorteil und der Leerkäufer konnte die Anrechnung von KESt aufgrund ihm erteilter Steuerbescheinigung gleichwohl durchführen.²⁸⁾

*Bruns*²⁹⁾ wies ferner darauf hin, daß es Leerverkäufe gegeben habe, ohne daß der Leerverkäufer zivilrechtlicher Eigentümer der Aktien sei und auch kein Besitzkonstitut gemäß § 930 BGB bzw. § 929 Satz 2 BGB vermitteln konnten, da sie nicht im Besitz besagter Aktien war. Folglich verfügte seinerzeit der Erwerber auch nicht gegenüber der girosammelverwahrenden Stelle (Clearstream³⁰⁾) über einen Herausgabeanspruch, waren doch bei dieser noch keine Einbuchungen in sein Depot erfolgt. In diesen Fällen könne folglich nicht von einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums gesprochen werden. Es sei daher nicht korrekt gewesen, seitens der Kreditwirtschaft in solchen Fällen Leerkäufer als wirtschaftliche Eigentümer und damit als dividendenberechtigt zu behandeln. Lag aber aus vorgenannten Gründen noch kein wirtschaftliches Eigentum vor – so *Bruns*³¹⁾ –, so stellten Dividendenkompensationszahlungen keine Dividenden i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar, sondern nicht zur KESt anrechnungsfähige Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Also hätten Leerkäufer im Hinblick auf die neue Gesetzeslage nur dann eine Erstattungs- bzw. Anrechnungsmöglichkeit auf solche Zahlungen gehabt, wenn sie nachgewiesen hätten, daß auch auf Dividendenkompensationszahlungen KESt abgeführt worden war.

24) Dazu *Seer/Krumm* DStR 2013, 1757, 1761

25) *Bruns* DStR 2010, 2061, 2062 – Zur Rechtslage von 2007 – 2011 siehe *Desens* DStR 2012, 2473

26) *Desens* DStR 2012, 2473

27) *Desens* DStR 2012, 2473; *Podewils* FR 2013, 481; *Schmich* GmbHR 2014, 1177

28) *Desens* DStR 2012, 2473

29) *Bruns* DStR 2010, 2061, 2062

30) Zum Verfahren bei Clearstream Banking AG siehe *Podewils* FR 2001, 69 f.

31) *Bruns* DStR 2010, 2061, 2063

c) Ab 31.12.2011

Durch § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1.a EStG n.F. wurde das Kapitalertragsteuererhebungsverfahren reformiert,³²⁾ dies im Wesentlichen in folgender Weise:

Die Einbehaltung und Abführung von KESt im Falle von Kapitalerträgen erfolgt gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG durch inländische Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute, die gemäß § 5 DepotG zur Sammelverwahrung durch eine Wertpapiersammelbank (in Deutschland die Clearstream Banking AG, Frankfurt) zugelassen sind. Dies betreffend Aktien, die verwahrt bzw. verwaltet werden und wenn Kapitalerträge inländischer Depotkunden ausgezahlt oder gutgeschrieben werden. Steuereinbehalte sind von dieser auch dann vorzunehmen, wenn diese Kapitalerträge an ausländische Kreditinstitute ausgezahlt werden, so daß Steuereinbehalte nicht mehr wie bis incl. 2011 vom ausschüttenden Unternehmen vorzunehmen sind.

Ferner überweist das ausschüttende Unternehmen an den Zentralverwahrer und die Depotbank die anfallenden Dividenden in Höhe des Bruttobetrages.³³⁾

III. Verfassungsrechtliche Überlegungen

1. Steuerrecht

*Bruns*³⁴⁾ wies bereits in 2010 darauf hin, daß bereits seit Jahren das Thema der Leerverkäufe über den Ausschüttungstermin (Dividendenstichtag) bekannt sei, wenn dabei mehrere Steuerbescheinigungen ausgestellt würden, obwohl nur einmal Kapitalertragsteuer (KESt) abgeführt worden sei. Der Gesetzgeber habe erst in 2007 reagiert, obwohl dem BMF dieses Thema bereits seit 2002 bekannt gewesen sei. Dies führt zu der Frage, ob in Anbetracht einer bis 2007 fehlenden *eindeutigen* Gesetzeslage für diesen Zeitraum gleichwohl Anleger steuerrechtlich bzw. steuerstrafrechtlich angegangen werden können und von Steuerhinterziehung und Betrug im Zusammenhang mit „Cum-Ex-Geschäften“ die Rede sein kann.

Steuerrecht ist öffentlichrechtliches Eingriffsrecht. Gemäß Art. 20 Abs. 3 GG und dem Prinzip der *Gesetzmäßigkeit der Besteuerung* setzen steuerliche Eingriffe eine *gesetzliche* Grundlage voraus.³⁵⁾ Die vollziehende Gewalt sowie die Rechtsprechung – auch die des BFH – sind an Gesetz und Recht gebunden (*Gesetzesbindung*),³⁶⁾ so daß sie sich über diese Gesetzesbindung nicht hinwegsetzen dürfen.³⁷⁾ Dies folgt einfachrechtlich zudem aus § 38 AO. Steuerliche Belastungen sind folglich nicht in das Belieben eines Finanzamtes oder der Finanzverwaltung gestellt und auch nicht in das Belieben der Finanzrechtsprechung. Vielmehr müssen 2 Voraussetzungen gegeben sein:

32) Dazu *Rau* DStR 2013, 838

33) Zu Einzelheiten *Rau* DStR 2013, 838, 839 f.

34) *Bruns* DStR 2010, 2061

35) BVerfG 28.07.2015 – 2 BvR 2558 u.a., WM 2015, 1798, 1802; *Spindler*, FS Spiegelberger, 2009, Seite 471, 472

36) *Spindler*, FS Spiegelberger, 2009, Seite 471, 472; *Sommermann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 6. Aufl. 2010, Art. 20 Abs. 3 Rdn. 285

37) *Sachs*, GG, 5. Aufl. 2009, Art. 20 Rdn. 119

- Der Steueranspruch muß sich materiellrechtlich dem Grunde und der Höhe nach aus dem *Gesetz* ergeben und
- die steuerpflichtige Belastung muß sich aus einem *Gesetz* ergeben, das in einem ordnungsgemäßen parlamentarischen Verfahren zustande gekommen ist.³⁸⁾

Finanzrechtsprechung und Finanzverwaltung dürfen sich folglich nicht aus der Rolle des Normanwenders in die einer normsetzenden Instanz begeben.³⁹⁾ Auch könnte sich der BFH bei Abweichungen von der Gesetzesbindung nicht darauf berufen, er betreibe Rechtsfortbildung, da richterrechtliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht abseits gesetzlicher Regelungen mit der Rechtsprechung des BVerfG nicht dazu führen darf, daß der BFH seine eigene materielle Gerechtigkeitsvorstellung an die Stelle derjenigen des Gesetzgebers setzt.⁴⁰⁾

Dagegen wird – gemessen an der oben eingangs zitierten und wörtlich wiedergegebenen Rechtsprechung des BVerfG⁴¹⁾ - verstoßen, wenn ohne ausreichende gesetzliche Grundlage selbst für die Jahre bis 2007 betreffend Cum & ex-Geschäften bei der Finanzverwaltung, Finanzrechtsprechung und bei Staatsanwaltschaften von Steuerhinterziehung und Betrug im Zusammenhang mit „Cum-Ex-Geschäften“ die Rede ist.

Ferner: Auch die Finanzverwaltung kann nicht mittels Verwaltungsvorschriften fehlende gesetzliche Regelungen ersetzen.⁴²⁾ Vielmehr ist die Finanzverwaltung nach dem aus Art. 20 Abs. 3 GG abzuleitenden Grundsatz der *Gesetzmäßigkeit der Verwaltung* an die Einhaltung *gesetzlicher* Vorgaben gebunden.⁴³⁾ Und fehlt es an bestimmten gesetzlichen Grundlagen muß abgewartet werden, bis der Gesetzgeber für gesetzliche Grundlagen gesorgt hat. Denn es gilt ferner für die Finanzverwaltung den aus Art. 20 Abs. 3 GG abzuleitenden Grundsatz des *Vorrangs des Gesetzes* zu beachten. Dieser bedeutet, daß Finanzverwaltung nicht auf andere Weise gesetzliche Vorgaben negieren dürfen.⁴⁴⁾ Und nach dem von der Finanzverwaltung zu beachtenden, aus Art. 20 Abs. 3 GG abzuleitenden, Grundsatz des *Vorbehalts des Gesetzes* bedürfen belastende Verwaltungskate oder Gerichtsentscheidungen zwingend einer gesetzlichen Grundlage.⁴⁵⁾

Die Bundesrepublik Deutschland ist als sogenannter „Gesetzgebungsstaat“ verfassungsrechtlich verankert. Der Souverän ist das Volk, das vertreten wird durch die Abgeordneten des Deutschen Bundestages. Als „Gesetzgebungsstaat“ bezeichnete Carl Schmitt 1932 jene politischen Gemeinwesen, deren Besonderheiten darin bestehen, dass es den höchsten und entscheidenden Ausdruck des Gemeinwesens in Normierungen sieht, die Recht sein wollen.

38) *Spindler*, FS Spiegelberger, 2009, Seite 471, 472 ff.

39) BVerfG 02.11.1992 – 1 BvR 1243/88, BVerfGE 87, 273, 280; BVerfG 12.11.1997 – 1 BvR 479/92 und 307/94, BVerfGE 96, 375, 394

40) BVerfG 03.04.1990 – 1 BvR 1186/89, BVerfGE 82, 6, 12; BVerfG 05.04.2006 – 1 BvR 2780/04, BVerfGK 8, 10, 14; BVerfG 16.02.2012 – 1 BvR 127/10, Rdn. 22 (Juris)

41) BVerfG 28.07.2015 – 2 BvR 2558 u.a., WM 2015, 1798, 1802

42) *Sachs*, GG, 5. Aufl. 2009, Art. 20 Rdn. 107

43) BVerfG 16.01.1957 – 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 32, 43; *Sachs*, GG, 5. Aufl. 2009, Art. 20 Rdn. 110; *Sommermann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 6. Aufl. 2010, Art. 20 Abs. 3 Rdn. 270

44) *Sachs*, GG, 5. Aufl. 2009, Art. 20 Rdn. 112

45) *Sachs*, GG, 5. Aufl. 2009, Art. 20 Rdn. 113, 119; *Sommermann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 6. Aufl. 2010, Art. 20 Abs. 3 Rdn. 273

„Ein Gesetzgebungsstaat ist ein von unpersönlichen, daher generellen und vorbestimmten, daher für die Dauer gedachten Normierungen meß- und bestimmbarer Inhalt beherrschtes Staatswesen, in welchem Gesetz und Gesetzesanwendung, Gesetzgeber und Gesetzesanwendungsbehörden voneinander getrennt sind Wer Macht und Herrschaft ausübt, handelt aufgrund eines Gesetzes oder im Namen des Gesetzes. Er tut nichts als eine geltende Norm zuständigerweise geltend machen.“⁴⁶⁾

Vom „Gesetzgebungsstaat“ unterscheidet *Carl Schmitt* unter anderem den „Verwaltungsstaat“, in welchem

„weder Menschen regieren, noch Normen als etwas höheres gelten, sondern nach der berühmten Formel „die Dinge sich selbst verwalten ...“ Der totale Staat ist seiner Natur nach ein Verwaltungsstaat.“⁴⁷⁾

Erfinden Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung Begrifflichkeiten, die keine gesetzliche Grundlage haben, gehen sie den Weg zum sog. Verwaltungsstaat, wie *Carl Schmitt* ihn beschrieb. Wir befinden uns dann auf dem direkten Weg in einen totalitären Staat. Dann verletzt dies auch den verfassungsrechtlichen Grundsatz der *Gesetzesbestimmtheit*.⁴⁸⁾ Denn mit diesem Grundsatz soll erreicht werden, daß Steuerpflichtige aus dem Gesetzeswortlaut die ihn treffenden steuerlichen Belastungen mit hinreichender Sicherheit erkennen können⁴⁹⁾ wie in der Rechtsprechung des BVerfG bereits entschieden:

„Für alle Abgaben gilt als allgemeiner Grundsatz, dass abgabebegründende Tatbestände so bestimmt sein müssen, dass der Abgabepflichtige die auf ihn entfallenden Abgaben – in gewissem Umfang (vgl. BVerfGE 13, 153, 160) – vorausberechnen kann“⁵⁰⁾

Denn gesetzliche Grundlagen dienen auch dazu, dem verfassungsrechtliche Prinzip des in Art. 20 Abs. 3 GG angelegten *Vertrauensschutzes* und der *Rechtssicherheit* Rechnung zu tragen.⁵¹⁾

„Zu den wesentlichen Elementen des Rechtsstaatsprinzips zählt die Rechtssicherheit, die verhindern soll, daß der rechtsunterworfenen Bürger durch die rückwirkende Beseitigung erworbener Rechte über die Verlässlichkeit der Rechtsordnung getäuscht wird (vgl. BVerfGE 45, 142, 167 m.w.N.). Rechtsbeständigkeit bedeutet daher für ihn in erster Linie Vertrauensschutz (vgl. BVerfGE 72, 175, 196; BVerfGE 88, 384, 403 st. Rspr.), der Verfassungsrang genießt.“⁵²⁾

Wegen der Gesetzesbindung aufgrund Art. 20 Abs. 3 GG und §§ 38, 88 Abs. 2 AO ist es der Finanzrechtsprechung und der Finanzverwaltung auch nicht gestattet, zu Lasten Betroffener die Rechtslage für Betroffene für die Vergangenheit zu verschlechtern, wenn es dafür in der Vergangenheit keine gesetzliche Grundlage gab.⁵³⁾

46) *Carl Schmitt*, „Legalität und Legitimität“, 1932, Seite 7, 8

47) *Carl Schmitt*, „Legalität und Legitimität“, 1932, Seite 9, 11

48) *Sommerrmann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 6. Aufl. 2010, Art. 20 Abs. 3 Rdn. 289

49) *Spindler*, FS Spiegelberger, 2009, Seite 471, 473

50) BVerfG 17.07.2003 – 2 BvL 1, 4, 6, 16, 18, 1/01, BVerfGE 108, 186, 235

51) *Sommerrmann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 6. Aufl. 2010, Art. 20 Abs. 3 Rdn. 292 f.

52) BVerfG 20.02.2002 – 1 BvL 19-21/97, 11/98, BVerfGE 105, 48, 57

53) BVerfG 10.03.1971 – 2 BvL 03/68, BVerfGE 30, 272, 285

Vorgenannte verfassungsrechtliche Grundsätze können weder durch allgemeine Verwaltungsvorschriften noch durch Verwaltungsakte/Bescheide außer Kraft gesetzt werden.⁵⁴⁾ Und vorgenannte verfassungsrechtliche Grundsätze erlauben es auch der Finanzrechtsprechung und Finanzverwaltung nicht, Steuertatbestände ohne gesetzliche Grundlage neu zu schaffen, erst Recht nicht rückwirkend. Dies auch nicht, indem sich die Finanzrechtsprechung und Finanzverwaltung auf wirtschaftliche Betrachtungsweisen berufen oder in der rechtlichen Methode im Gesetz nicht geregelte Begrifflichkeiten erfinden,⁵⁵⁾ die sie ohne gesetzliche Grundlage zur Grundlage einer Regelbesteuerung machen, auch nicht per § 42 AO.⁵⁶⁾ Denn § 42 AO setzt gesetzliche Grundlagen voraus, an denen Fragen der Missbräuchlichkeit abgeglichen werden können. § 42 AO ist keine Ersatznorm für fehlende gesetzliche Regelungen.

Nur die Beachtung vorgenannter verfassungsrechtlicher Grundsätze stellt sicher, daß Betroffene in ihrem verfassungsrechtlichen Eigentum (Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG) geschützt werden, in das aufgrund des Gesetzesvorbehaltes des Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG nur auf *gesetzlicher* Grundlage eingegriffen werden darf und BFH-Rechtsprechung – erst Recht Rechtsauffassungen der Finanzverwaltung – erfüllen diese Voraussetzung nicht. Und *Sachs*⁵⁷⁾ weist für den Fall der Missachtung der vorgenannten verfassungsrechtlichen Grundsätze auf folgendes hin:

„Die Gerichte sind Kraft der Bindungswirkung einschlägiger Vorschriften zu deren Anwendung verpflichtet, dürfen sich über ihre Gesetzesbindung nicht hinwegsetzen (BVerfGE 87, 273, 280; 96, 56; 96, 375, 394; BVerfG NVwZ 1998, 947 ...). Sie können die auch für sie vorrangig gültigen Normen nicht aufheben (Vorrang des Gesetzes); **Rechtsprechungsentscheidungen können prinzipiell keinen Bestand haben, wenn sie gegen auch nur materielle Rechtsnormen verstoßen.** Schließlich dürfen die Gerichte ohne Grundlage in Recht und Gesetz keine (den Bürger belastende) Entscheidungen treffen (Vorbehalt des Gesetzes).“

Dies ist nicht anders, wenn Verstöße behauptet werden, denen keine materielle Rechtsnormen zugrunde liegen, an denen sie gemessen werden könnten. Im Fachschrifttum wurde/wird beanstandet, daß der Gesetzgeber jahrelang untätig geblieben ist, um mit eindeutigen gesetzlichen Regelungen doppelte KESt-Erstattungen bzw. –anrechnungen zu unterbinden.⁵⁸⁾ Es wird gar von einer seit 2002 „bekannten Gesetzeslücke“ gesprochen, die 2007 nur halbherzig und erst 2012 vollständig vom Gesetzgeber geschlossen worden sei.⁵⁹⁾ Dann aber kann das Ausnutzen solcher gesetzgeberischer Inaktivitäten steuerlich nicht den Vorwurf der Steuerhinterziehung begründen⁶⁰⁾ und mithin auch keine verlängerte Festsetzungsverjährungsfrist von 10 Jahren (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) begründen, zumal das BVerfG iüngst (nochmals) folgendes verdeutlicht hat:

54) BVerfG 06.05.1958 – 2 BvL 37/56, 11/57, BVerfGE 8, 155, 169

55) BVerfG 11.07.1961 – 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318, 328 f.

56) FG Hamburg 24.11.2011 – 6 K 22/10, EFG 2012, 351; BFH 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl II 2000, 527; BFH 20.11.2007 – I R 85/05, DStRE 2009, 76; *Demuth* DStR 2013, 1116; *Seer/Krumm* DStR 2013, 1757, 1764; *Po-dewils* FR 2013, 481, 484

57) *Sachs*, GG, 5. Aufl. 2009, Art. 20 Rdn. 119

58) *Bruns* DStR 2010, 2061, 2065

59) *Desens* DStR 2012, 2473 u.H.a. Der Spiegel 36/2009: „Steuer-oase Deutschland“

60) BVerfG 28.07.2015 – 2 BvR 2558 u.a., WM 2015, 1798, 1802; a.A. *Bruns* DStR 2010, 2061, 2065 mit der Behauptung einer Steuerhinterziehung, ohne dies verfassungsrechtlich zu begründen.

Läßt nämlich ein Steuergesetz Gestaltungen zu, mit denen Steuerentlastungen erzielt werden können, die das Gesetz nicht bezweckt und die gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen sind, dann ist das Steuergesetz verfassungswidrig und nicht die Gestaltung Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO)).⁶¹⁾ Diese Aussage des BVerfG aus seinem Erbschaftssteuerurteil läßt sich durchaus verallgemeinern.

Zu diesen verfassungsrechtlichen Grundsätzen hat sich der vormalige Präsident des BFH *Spindler* wie folgt geäußert:

„Sollte sich jedoch ein Steuerpflichtiger in einem konkreten Streitverfahren in entscheidungserheblicher Weise hierauf berufen, schließe ich nicht aus, dass diese Grundsatzfrage dem BVerfG vorgelegt wird.“⁶²⁾

Und der jetzige Präsident des BFH *Mellinghoff* brachte es wie folgt auf den Punkt:

„Aber nicht nur der durch den Gleichheitssatz angeleitete gleichmäßige Steuervollzug konkretisiert die Steuergerechtigkeit so, wie sie der **Gesetzgeber** definiert hat. Auch die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und der Vertrauensschutz gewährleisten die Steuergerechtigkeit. Die **Gesetzmäßigkeit der Besteuerung** stellt sicher, daß die Steuergerechtigkeit durch den parlamentarischen **Gesetzgeber** definiert wird und weder **Exekutive noch Judikative durch eigene Gerechtigkeitsvorstellungen diesen Willen negieren oder gar selbst definierte Belastungen durchsetzen dürfen.**“⁶³⁾

Es ist schon bemerkenswert, daß die vorgenannten verfassungsrechtlichen Grundlagen und veröffentlichte Statements von 2 Präsidenten des BFH sogar in der Senatsrechtsprechung des BFH und im Fachschrifttum schlicht ausgeblendet werden.

2. Steuerstrafrecht

Der oben beschriebene Weg in den totalitären Staat wird noch problematischer, wenn es um die Strafbarkeit der Staatsbürger geht. Art. 7 EMRK und Art. 103 Abs. 2 GG beinhalten den Verfassungsgrundsatz des *nulla poena sine lege*, wonach eine Tat nur bestraft werden kann, wenn die Strafbarkeit *gesetzlich* bestimmt war, bevor die Tat begangen wurde.

Mit dem Gesetzlichkeitsprinzip beinhaltet dies das rechtsstaatliche Prinzip der Berechenbarkeitsfunktion des Strafrechts und dem damit zusammenhängenden Grundsatz der Gesetzesbestimmtheit. Der Verfassungssatz bindet Gesetzgeber und Richter ebenso wie auch die Strafverfolgungsbehörden (Art. 20 Abs. 3 GG). Er soll zum einen sicherstellen, daß jedermann vorhersehen kann, welches Verhalten mit Strafe bedroht ist,⁶⁴⁾ zum anderen, daß der Gesetzgeber – nicht die vollziehende Gewalt oder die Rechtsprechung – die Strafbarkeit eines Verhaltens ohne gesetzliche Grundlage begründen kann.⁶⁵⁾

61) BVerfG 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, WM 2015, 82, 95

62) *Spindler*, FS Spiegelberger, 2009, Seite 471, 472

63) *Mellinghoff* in JbFSt 2013/2014, XIII, XV

64) BVerfG 08.05.1974 – 2 BvR 636/72, BVerfGE 37, 201 Rdn. 24 (iuris): „Das in Art. 103 Abs. 2 GG enthaltene Gebot der der Gesetzesbestimmtheit will gewährleisten, dass jedermann vorhersehen kann, welches Verhalten verboten und mit Strafe bedroht ist.“

65) *Fischer*, StGB, 55. Aufl. § 1 Rdn. 1 u.H.a. Rechtsprechung des BVerfG

„Der Bestimmtheitsgrundsatz enthält als Bestandteile das Bestimmtheitsgebot, das Verbot der Rückwirkung, das Verbot der Analogie⁶⁶⁾ sowie die Bindung des Strafrechts an geschriebene Gesetze. Der Bürger soll eine klare Orientierung seines Handelns bekommen. Die Strafbarkeit der Tat im materiellrechtlichen Sinne muß gesetzlich bestimmt sein.“⁶⁷⁾

Das, was mit zuvor Ausgeführtem ohne ausreichend bestimmte gesetzliche Grundlage weder der Finanzverwaltung noch der Finanzrechtsprechung aus Gründen des materiellen Steuerrechts gestattet ist, kann wegen des in Art. 103 Abs. 2 GG verfassungsrechtlich verankerten Grundsatzes des *nulla poena sine lege* erst Recht keine Strafbarkeit begründen wie das BVerfG⁶⁸⁾ in der eingangs iüngst zitierten Entscheidung nochmals verdeutlicht hat.

Dies gilt auch für ein sog. „Blankettstrafgesetz,“ d.h. für ein förmliches Gesetz, in dem (nur) Art und Maß der Strafe bestimmt und im übrigen angeordnet ist, dass diese Strafe denjenigen trifft, der durch ausfüllende Vorschriften festgesetzte Unterlassungs- oder Handlungspflichten ersetzt. Blankettvorschrift und ausfüllendes Gebot oder Verbot ergeben die Vollvorschrift.⁶⁹⁾ Bei § 370 AO handelt es sich um ein Blankettstrafgesetz. Denn § 370 AO setzt eine Steuerhinterziehung – gemessen an *gesetzlichen* Vorgaben des materiellen Steuerrechts – voraus.⁷⁰⁾ Und Art 103 Abs 2 GG verpflichtet den *Gesetzgeber*, die Voraussetzungen der Strafbarkeit so konkret zu umschreiben, dass Tragweite und Anwendungsbereich der Straftatbestände zu erkennen sind und sich durch Auslegung ermitteln lassen.⁷¹⁾ All dies ist jedenfalls in den Jahren bis zum 31.12.2006 nicht und vom 01.01.2007 – 31.12.2011 allenfalls unvollkommen geschehen.⁷²⁾ Denn das in § 103 Abs. 2 GG verankerte Bestimmtheitsgebot wäre nur dann gegeben gewesen, wenn sich eine mögliche Strafbarkeit schon aufgrund eines Gesetzes hätte voraussehen lassen, wobei der Gesetzgeber sich auch der Verweisung auf ausfüllende Gesetzesnormen hätte bedienen können. Aber auch dies ist nicht in einer Weise geschehen, die dem Bestimmtheitsgrundsatz⁷³⁾ entsprochen hätte.

Um die weiterhin drohenden Steuerausfälle aufgrund von Steuergestaltungen bei Leerverkäufen zu verhindern, entschloss sich der Gesetzgeber erst zum 31.12.2011, den Kapitalertragsteuerabzug bei Aktien und Investmentanteilen in weiten Teilen neu zu regeln.⁷⁴⁾ Dies konnte aber aus verfassungsrechtlichen Gründen keine Rückwirkung erzeugen und zwar weder steuerrechtlich noch steuerstrafrechtlich.

66) Dazu siehe BVerfG 23.06.1994 – 2 BvR 1084/94, NJW 1995, 1883 Rdn. 5 (iuris) m.w.N.

67) *Fischer*, StGB, 55. Aufl. § 1 Rdn. 2, 3

68) BVerfG 28.07.2015 – 2 BvR 2558 u.a., WM 2015, 1798, 1802

69) *Fischer*, StGB, 55. Aufl. § 1 Rdn. 5a u.H.a. BVerfG 08.05.1974 – 2 BvR 636/72, 201, 208; BVerfG 23.06.1994 – 2 BvR 1084/94, NJW 1995, 1883

70) *Joecks* in: *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, 2009, § 369 Rdn. 104; *Seer/Krumm* DStR 2013, 1757, 1814; *Seer* in: FS für Kohlmann, 2003, Seite 535 – Diesem *gesetzesbezogenen* Ansatz wird *vonPodewils* FR 2011, 69, 74 f. und *Podewils* FR 2013, 481, 482 nicht nachgegangen.

71) BVerfG 19.12.2002 – 2 BvR 666/02, wistra 2003, 255, 257; BVerfG 28.07.2015 – 2 BvR 2558 u.a., WM 2015, 1798, 1802

72) *Seer/Krumm* DStR 2013, 1757

73) BVerfG 08.05.1974 – 2 BvR 636/72, BVerfGE 37, 201 Rdn. 26 (iuris)

74) *Fischer/Lübbehüsen*, Mehr Flexibilität durch OGAW IV, in: *Recht der Finanzinstrumente* 4.2011, Seite 254, 261

Es muß zwischen der matriellrechtlichen steuerlichen Frage des Missbräuchlichkeit von Gestaltungen und der verfassungsrechtlichen determinierten Frage der Strafbarkeit (Art. 103 Abs. 2 GG) unterschieden werden. Die Frage der Missbräuchlichkeit ist eine Frage des materiellen Steuerrechts, die an gesetzlichen Vorgaben zu messen ist und führt im Zweifel zu einer Nichtanerkennung von steuerlichen Gestaltungen. Darüber entscheiden Finanzbehörden, die ihrerseits durch die Finanzgerichtsbarkeit kontrolliert wird. Wie zuvor dargelegt bedarf es jedoch betreffend Fragen der Strafbarkeit wegen des Verfassungsgrundsatzes des *nulla poena sine lege* der vorher genau bestimmt Strafrechtsnorm. Hat der Gesetzgeber wie geschehen, über viele Jahre bis Ende 2011 sehenden Auges heute so bezeichnete „Steuerschlupflöcher“ für steuerliche Gestaltungen durch Cum-Ex-Geschäfte zugelassen, statt sie frühzeitig zu schließen, scheidet eine Strafbarkeit bis Ende 2011 aus, denn es fehlte bis dahin an einer eindeutigen strafrechtlich bewehrten Verbotslage. Und auch hier ist wieder an die Rechtsprechung des BVerfG⁷⁵⁾ zu erinnern:

Läßt ein Steuergesetz Gestaltungen zu, mit denen Steuerentlastungen erzielt werden können, die das Gesetz nicht bezweckt und die gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen sind, dann ist das Steuergesetz verfassungswidrig und nicht die Gestaltung Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO)).

Aus strafrechtlicher Sicht fehlt im übrigen bei denen heute wegen Steuerhinterziehung Verfolgten der Vorsatz, Steuern zu verkürzen.

„Der Vorsatz der Steuerhinterziehung fehlt daher nicht nur demjenigen, der nicht weiß, daß er bestimmte Einkünfte hatte, sondern auch demjenigen, der die Einkünfte zwar kennt, aber glaubt, er brauche sie nicht zu versteuern. Der Vorsatz entfällt in beiden Fällen.“⁷⁶⁾

Dies muß erst Recht gelten für die Fälle, in denen Steuerbescheinigungen erteilt wurden, ohne damit einhergehende Prüfungen, ob denn entsprechende Steuern im Einzelfall abgeführt wurden bzw. aufgrund des damaligen Gesetzeslage abzuführen war. Und diese Situation war dem Gesetzgeber seit 2002 bekannt, ohne daß er über Jahre durch gesetzgeberische Maßnahmen dagegen eingeschritten wäre.

Hinzu kommt: *Dresens*⁷⁷⁾ weist zutreffend darauf hin, daß einem Vorwurf der Steuerhinterziehung (§ 370 AO), der letztlich darauf beruhe, daß der Steuerpflichtige seinem Handeln eine Rechtsauffassung zu Grunde gelegt habe, die so auch in der Gesetzesbegründung nachzulesen sei, nach dem Hinweis des BFH⁷⁸⁾ endgültig der Boden entzogen worden sei.

IV. Zwischenergebnis

„Steuerschlupfloch“ oder „Gesetzeslücke“ sind rechtlich nichts anderes als fehlende bestimmte gesetzliche Grundlagen. Läßt der Gesetzgeber eine aus seiner Sicht vorhandene und ihm seit 2002 bekannte Gesetzeslücke bis 2007 ungeregelt und schließt diese auch erst ab 2007 nur halberzig bzw. erst ab 2012 vollständig,⁷⁹⁾ dann begründet das Ausnutzen der vom Gesetzgeber be-

75) BVerfG 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, WM 2015, 82, 95

76) *Joecks* in: *Franzen/Gast/Joecks*, *Steuerstrafrecht*, 2009, §369 Rdn. 103

77) *Desens* DStR 2014, 2317, 2323

78) BFH 16.04.2014 – I R 2/12, DStR 2014, 2012

79) *Desens* DStR 2012, 2473

wußt belassenen gesetzlichen Regelungslücken entsprechend den dargelegten verfassungsrechtlichen Maßstäben in der Zeit bis incl. 2011 weder steuerrechtlich noch steuerstrafrechtlich den Vorwurf der Steuerhinterziehung, so daß auch keine verlängerten Verjährungsfristen gelten. Steuerlich und steuerstrafrechtlich kann für die Zeit bis incl. 2011 seitens Finanzverwaltung und Staatsanwaltschaft auch nicht mit der Begründung vorgegangen werden, i.S. cum und ex sei die Steuerrechtslage nicht eindeutig gewesen. Denn es kommt es nicht darauf an, das Fehlen der Steuerhinterziehung oder Steuerordnungswidrigkeit positiv festzustellen, vielmehr reicht es bei § 10 Abs. 3 Satz 1 StraBEG, daß das Vorliegen einer Steuerhinterziehung oder Steuerordnungswidrigkeit nicht positiv festgestellt werden kann. Denn der Grundsatz „in dubio pro reo“ gilt auch bei der Anwendung des StraBEG.⁸⁰⁾

Auch war im übrigen mit der zuvor angesprochenen Rechtsprechung des BVerfG⁸¹⁾ kein Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) gegeben. Das Ausblenden solcher verfassungsrechtlichen Grundlagen auf Seiten der Finanzverwaltung und Staatsanwaltschaften kann vielmehr umgekehrt dazu führen, daß nach Erschöpfung des Primärrechtsschutzes über amtschaftungsrechtliche Ansprüche Betroffener nachgedacht werden kann. Und Medien, die gleichwohl in diesem Zusammenhang von Steuerhinterziehung bzw. Gestaltungsmissbrauch sprechen, betreiben keine Information sondern Desinformation.

V. Cum & Ex- interessengeleitete Behauptung ?

1. Einleitung

Läßt man das zuvor Ausgeführte i.V.m. der zitierten Rechtsprechung des BVerfG Revue passieren wären die in den Medien gestellten Fragen (Was ist ein Steuerschlupfloch ? Und kann das Ausnutzen von Steuerschlupflöchern den Fall der Steuerhinterziehung begründen ?) eigentlich als offenkundig obsolet angesehen werden. Gleichwohl werden des ungeachtet für den Fall von cum und ex-Geschäften wiederholt die Behauptung aufgestellt, daß der Gesetzgeber zwar 10 Jahre von einer Gesetzeslücke gewußt habe, ohne diese zu schließen, und „das Ausnutzen dieser Gesetzeslücke zu hinterzogenen Steuern im zweistelligen Milliardenbereich geführt habe, der größte Steuerskandal in der Geschichte der Bundesrepublik Deutschland.“ Dieserhalb gibt es nach wie vor Steuerbeitreibungsverfahren, strafrechtliche Ermittlungsverfahren bzw. Strafverfahren und Schadensersatzklagen etc. Alleine das Verbreiten von Meinungen ist allerdings – wie zuvor verdeutlicht - nicht der Maßstab für die Behauptung angeblicher Steuerhinterziehung.

2. Zum Diskussionsstand

Von einem Steuerschlupfloch spricht man, wenn es dem, was nach Meinung der Finanzverwaltung steuerbar sein soll, einer ausreichend bestimmten gesetzlichen Regelung ermangelt. Ob in Fällen von cum und ex-Geschäften Steuern hinterzogen wurden, obwohl es 10 Jahre lang einer ausreichend bestimmten gesetzlichen Regelung ermangelte, ist mithin mit der zuvor zitierten Rechtsprechung des BVerfG zu verneinen und zwar sowohl steuerlich wie auch steuerstrafrecht-

80) BFH 01.10.2014 – II R 6/13, DB 2014, 2633 Rdn. 17 u.H.a. BFH 17.05.2011 – VIII R 31/08, BFH/NV 2011, 1477 Rdn. 16

81) BVerfG 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, WM 2015, 82, 95

lich. Dies wenn man von verfassungsrechtlichen Grundsätzen und der Rechtsprechung des BVerfG ausgeht, wonach steuerlich und steuerstrafrechtlich von einer Steuerhinterziehung so lange nicht die Rede sein kann, wie es ausreichend bestimmter gesetzlicher Regelungen ermanget bzw. der Gesetzgeber nicht ihm bekannte Gesetzeslücken schließt. Da das Fachschrifttum, soweit es bei cum und ex-Geschäften Steuerhinterziehung bejaht, sich mit diesem verfassungsrechtlichen Ansatz und der Rechtsprechung des BVerfG durchgehend nicht befaßt(e), wurde diesem Themenkomplex bereits ein eigenständiger Beitrag gewidmet⁸²⁾ und Gründe aufgezeigt, die bei einem verfassungsrechtlichen Ansatz gegen die Behauptung der Steuerhinterziehung sprechen. Das dort Ausgeführte ist oben um aktuellere Rechtsprechung des BVerfG komplettiert worden.

Inzwischen ist ein neuer Veröffentlichungsbeitrag von *Spengel/Eisgruber*⁸³⁾ erschienen. Dieser trägt den provokanten Titel „Die nicht vorhandene Gesetzeslücke bei Cum/Ex-Geschäften.“ Ein Nicht-Jurist⁸⁴⁾ und ein Vertreter der Bayerischen Finanzverwaltung⁸⁵⁾ versuchen diese These zu begründen, ohne sich mit den diesseits dargelegten verfassungsrechtlichen Grundlagen auch nur mit einem Wort zu befassen. Dabei wird zudem erneut „übersehen“, daß die Frage der Steuerhinterziehung bei cum und ex-Geschäften nicht von der persönlichen Meinung von Autoren, Vertretern der Finanzverwaltung und der Staatsanwaltschaften und auch nicht von der Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit und der sich ändernden Rechtsprechung des BFH⁸⁶⁾ abhängt, sondern *alleine* an Hand der Gesetzeslage zu beantworten ist. Und wäre die Gesetzeslage ausreichend bestimmt gewesen, dann hätte es nicht nach 10 Jahren für die Zeit ab 2012 einer Lückenschließung durch den Gesetzgeber bedurft.

Betroffenen wird mithin nichts anderes übrig bleiben, als die aufgezeigten verfassungsrechtlichen Grundlagen⁸⁷⁾ in sie betreffenden Steuerbeitreibungsverfahren, strafrechtliche Ermittlungsverfahren bzw. Strafverfahren und Schadensersatzklagen bis zur Rechtswegerschöpfung zu thematisieren, um sie dann – wenn bis dahin man mit diesen Gründen nicht durchgedrungen ist – per Verfassungsbeschwerde dem BVerfG vorzutragen.

Vom Ausgang dieser Verfahren wird dann auch abhängig sein, ob und inwieweit bei Anlegern dieser verfassungsrechtlichen Grundlagen wegen Negierens derselben durch die Finanzverwaltung und Staatsanwaltschaften Amtshaftungsklagen in Erwägung gezogen werden können, was nachfolgend nochmals⁸⁸⁾ thematisiert werden soll.

82) *Spemann/Wagner*, Cum und ex – die andere Sicht der Dinge, in: www.finanzwelt.de dort unter „Recht“ und dort unter 07.01.2015

83) *Spengel/Eisgruber* DStR 2015, 785

84) *Spengel*

85) *Eisgruber*

86) BFH 16.04.2014 – I R 2/12, DStR 2014, 2012 – Dazu *Schmid* DStR 2015, 801

87) *Spemann/Wagner*, Cum und ex – die andere Sicht der Dinge, in: www.finanzwelt.de dort unter „Recht“ und dort unter 07.01.2015

88) *Wagner/Spemann*, cum und ex – amtshaftungsrechtliche Folgen, in: www.finanzwelt.de dort unter „Recht“ und dort unter 07.01.2015

VI. Amtshaftungsrechtliche Folgen

1. Einleitung

Zuvor haben wir angesprochen, daß der Gesetzgeber eine aus seiner Sicht vorhandene und ihm seit 2002 bekannte Gesetzeslücke bis 2007 ungeregelt ließ und diese auch erst ab 2007 nur halbherzig bzw. erst ab 2012 vollständig schloss. „Steuerschluflloch“ oder „Gesetzeslücke“ sind rechtlich aber nichts anderes als fehlende gesetzliche Grundlagen. Dies führt zu der Frage, ob in Anbetracht jahrelanger fehlender gesetzlicher Grundlagen betr. cum & ex Finanzämter unter Inanspruchnahme von verlängerten Festsetzungsverjährungsfristen des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO wegen behaupteter Steuerhinterziehung ermitteln durften und Steuerrück- bzw. – nachforderungen geltend machen durften und Staatsanwaltschaften wegen Steuerhinterziehung (§ 370 AO) steuerstrafrechtlich ermitteln durften. Dies ist mit nachfolgend Ausgeführtem zu verneinen, so daß sich für den Fall eines für Betroffene erfolglos verlaufenen Primärrechtsschutzes die weitere Frage stellt, ob und inwieweit dieses Handeln von Finanzverwaltung und Staatsanwaltschaften die Voraussetzungen der Amtshaftung im Rahmen des Sekundärrechtsschutzes ausfüllen können.

2. Notwendige Gesetzesgrundlagen für Steuer(rück)forderungen durch Finanzämter und steuerstrafrechtliche Ermittlungen der Staatsanwaltschaften

Wie zuvor dargelegt, sind Finanzverwaltung und Finanzgerichte gemäß Art. 20 Abs. 3 GG an das Gesetz gebunden, sie können nicht erforderliche gesetzliche Grundlagen – wo nicht vorhanden – ersetzen, auch nicht mit der Behauptung, es liege – obwohl gesetzliche Grundlagen nicht vorliegen – Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) vor. Negieren Finanzämter dies, so handeln sie rechtswidrig und aus nachfolgenden Gründen auch amtpflichtwidrig.

Nicht anders ist es, wenn Staatsanwaltschaften gegen Personen wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung steuerstrafrechtlich ermitteln (§ 370 AO), obwohl es dazu an gesetzlichen Grundlagen fehlt, gegen die verstoßen worden sein könnte. Auch hier wird auf das zuvor schon Ausgeführte verwiesen. Negieren Staatsanwaltschaften dies, so handeln sie rechtswidrig und aus nachfolgenden Gründen auch amtpflichtwidrig.

Hinzu kommt bezüglich einer steuerstrafrechtlichen Betrachtung Art. 7 Abs. 1 Satz 1 EMRK, wonach ebenfalls – wie bei Art. 103 Abs.2 GG – die Strafbarkeit einer Tat eine gesetzliche Grundlage voraussetzt.⁸⁹⁾ Vertritt man die Meinung, bei der EMRK handele es sich um „allgemeine Regeln des Völkerrechts“ i.S.d. Art. 25 Satz 1 GG, dann gehen diese allgemeinen nationalen Gesetzen vor und werden diese verletzt, so würde über Art. 2 Abs. 1 GG die Möglichkeit der Verfassungsbeschwerde eröffnet.⁹⁰⁾ Die Bundesrepublik Deutschland hat auch die Verpflichtung des Art. 53 EMRK als Bestandteil des Bundesrechts übernommen, sich nach den Entscheidungen des EGMR zu richten. Gemäß Art. 25 Satz 2 GG gehen diese Rechte und Pflichten aufgrund der EMRK und über Art. 53 EMRK aufgrund der Rechtsprechung des EGMR nationalen Gesetzen

89) *Meyer-Ladewig*, EMRK, 3. Aufl. 2011, Art. 7 Rdn. 1 -2

90) *Benda AnwBl* 2005, 602

vor⁹¹⁾ und erzeugen Rechte und Pflichten unmittelbar auch für die Bewohner der Bundesrepublik Deutschland (siehe auch die Gesetzesbindung in Art. 20 Abs. 3 GG). Soweit die EMRK im Rang des Bundesrechts gilt, hat sie für die Auslegung nationalen Rechts Bedeutung, was wiederum dazu führt, daß nationale Gesetze im Lichte sich daraus ergebender Vorgaben auszulegen sind.⁹²⁾ Dies wiederum hat zur Folge, daß auch Finanzämter und Finanzgerichte incl. dem BFH sowie Staatsanwaltschaften das nationale Recht EMRK-konform auslegen müssen.⁹³⁾

3. Amtshaftung

Ist ein amtshaftungsrechtliche Vorgehen statthaft, wenn i.S. cum & ex Finanzämter ohne ausreichend bestimmte gesetzliche Grundlagen mit der Behauptung der Steuerhinterziehung verlängerte Verjährungsfristen (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) reklamieren und Steuerrückforderungen geltend machen und dabei die fehlenden gesetzlichen Grundlagen nicht als ein für Betroffene günstigen Umstand (§ 88 Abs. 2 AO) berücksichtigen? Und ist ein amtshaftungsrechtliches Vorgehen statthaft, wenn i.S. cum & ex Staatsanwaltschaften wegen behaupteter Steuerhinterziehung (§ 370 AO) steuerstrafrechtlich ermitteln, statt dem Grundsatz des nulla poena sine lege (Art. 103 Abs. 2 GG, Art. 7 Abs. 1 Satz 1 EMRK) und der dazu ergangenen Rechtsprechung des BVerfG – wie zuvor zitiert - Rechnung zu tragen?

a) Amtshaftungsrechtliche Folgen fehlerhaften Handelns der Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit

a1) Voraussetzungen

Ausgangspunkt ist der von der Finanzverwaltung zu beachtende verfassungsrechtliche Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG), wonach die Finanzverwaltung und deren Beamte gehalten sind, sich bezüglich der Eingriffsverwaltung stets im Rahmen von *Gesetzen* und sonstigen Rechtsvorschriften zu bewegen. Deshalb sind maßgebend für rechtmäßiges Handeln der Finanzverwaltung stets *gesetzliche* Grundlagen, nicht aber was die Finanzverwaltung abseits gesetzlicher Regelungen in BMF-Schreiben, Verfügungen und Erlassen oder sonstigen Verwaltungsinternas als maßgeblich bezeichnet. Daß diese Grundsätze von der Finanzverwaltung i.S. cum & ex nicht beachtet werden, wenn man die Rechtsprechung des BVerfG und das verfassungsrechtliche Schrifttum zu Grunde legt, wurde oben schon verdeutlicht.

Sollen Amtshaftungsansprüche wegen fehlerhafter Steuerbescheide geltend gemacht werden,⁹⁴⁾ so hat der Geschädigte zunächst im Rahmen des Primärrechtsschutzes, also im Einspruchsverfahren und Steuerprozess, zu versuchen, den Schaden abzuwenden (§ 839 Abs. 3 BGB, Art. 34

91) Britz NVwZ 2004, 173

92) Rudolf/Raumer AnwBl 2009, 313, 314 f.; Rudolf/Raumer AnwBl 2009, 318, 319

93) Britz NVwZ 2004, 173.

94) Dazu Wagner StB 1993, 324. Ferner OLG Celle 19.02.2002 – 16 U 185/01, DStRE 2002, 1152 – Ferner: Wagner ZSteu 2008, 335 zur Frage der Amtshaftung wegen fragwürdigen Verhaltens der Finanzverwaltung bei Medienfonds.

GG).⁹⁵⁾ Ob folglich ein Steuerprozess geführt werden soll oder nicht, kann mithin (auch) wesentliche Vorfrage sein, wenn man in Erwägung zieht, ggf. einen Amtshaftungsprozess nachzuziehen. Der Amtshaftungsprozess als Sekundärrechtsschutz setzt nämlich bezüglich der Schadensabwendung ein erfolgreiches Vorgehen im Primärrechtsschutz (Steuerprozess) voraus.⁹⁶⁾ Dazu ist mithin der Betroffene gehalten, im Einspruchs- und finanzgerichtlichen Verfahren die verfassungsrechtlichen Themen samt Rechtsprechung des BVerfG vorzutragen und zur Entscheidung zu stellen. Denn wenn im Rahmen des Primärrechtsschutzes dies weiterhin negiert würde, so würde die Verletzung der Pflicht zum Erlass rechtmäßiger Bescheide eine Amtspflichtverletzung begründen.⁹⁷⁾ Unrichtige Rechtsanwendung durch das Finanzamt ist folglich jedenfalls dann eine Amtspflichtverletzung, wenn die zu beurteilende Rechtsfrage durch eine - nicht unbedingt ständige - höchstrichterliche Rechtsprechung geklärt ist,⁹⁸⁾ erst Recht wenn es hier – wie oben ausgeführt - um Rechtsprechung des BVerfG geht. Dabei kann sich das Finanzamt nicht darauf berufen, von einer dem Steuerpflichtigen neueren Rechtsprechung des BFH oder BVerfG keine Kenntnis gehabt zu haben, da jeder Beamte sich die erforderlichen Rechts- und Verwaltungskennntnisse verschaffen muß, sofern er nicht darüber verfügt.⁹⁹⁾ Geschieht dies nicht, so wird im Amtshaftungsprozess gegen das beklagte Land dieses sich ein Organisationsverschulden vorhalten lassen müssen.¹⁰⁰⁾ Dieser strenge Maßstab der Zivilrechtsprechung gilt deshalb, weil das Finanzamt ja mit Steuerbescheiden sich selbst vollstreckbare Titel schaffen kann.¹⁰¹⁾

95) 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).

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

97) BGH 04.06.1987 - III ZR 147/86, BGHR BGB § 839 Abs. 1 S 1 Verschulden 5 (zur Frage der Amtspflichtverletzung eines Finanzbeamten beim Erlass einer Einspruchsentscheidung); BGH 30.06.1988 - III ZR 135/87, n.V. (zu den Amtspflichten eines steuerlichen Betriebsprüfers und des Steuerfahndungsprüfers bei der Erstellung eines Prüfungsberichtes); OLG Zweibrücken 12.11.1998 - 6 U 15/97, OLGR 1999, 175 (zur Amtspflichtverletzung bei Mitteilung einer dem Steuergeheimnis unterliegenden Tatsache durch einen Finanzbeamten an Dritte); OLG Frankfurt 29.04.2002 - 1 U 42/00, NVwZ-RR 2002, 814 (zur Amtspflichtverletzung durch rechtswidriges Betreiben der Zwangsvollstreckung); *Lange* DB 2003, 360; *Nissen* BB 1995, 649; *Wagner* Stbg. 1993, 324

98) BGH 19.12.1991 - III ZR 09/91, NJW-RR 1992, 919; *Lange* DB 2003, 360, 361; Palandt/Thomas, BGB, 62. Aufl. 2003, § 839 Rdn. 53

99) BGH 24.11.1988 - III ZR 86/88, NVwZ 1989, 287

100) OLG Koblenz 17.07.2002 - 1 U 1588/01, OLGR 2002, 383; *Lange* DB 2003, 360, 361

101) *Lange* DB 2003, 360, 361

Der Steuerschuldner kann ferner die ihm aus der zunächst unzutreffenden Veranlagung entstandenen Schäden in Form von Rechtsverfolgungskosten für das finanzgerichtliche Vorverfahren sofort im Wege des Schadensersatzanspruchs nach BGB § 839, GG Art 34 geltend machen,¹⁰²⁾ da die AO und FGO keine Kostenerstattungspflicht des Finanzamtes bei erfolgreichem Einspruchsverfahren vorsieht.¹⁰³⁾ Ferner können im Wege der Amtshaftung Steuerberaterkosten geltend gemacht werden, wenn das Finanzamt vor Erlass eines Steuerbescheides gegen das Grundrecht auf rechtliches Gehör verstoßen hat und das vom Steuerpflichtigen bereits im Veranlagungsverfahren Vorgetragene erst im Rahmen des Einspruchsverfahrens berücksichtigt hat.¹⁰⁴⁾

In der Praxis ist immer wieder festzustellen, dass Finanzämter ihrer Amtsermittlungspflicht (§ 88 AO) nicht oder nicht ausreichend entsprechen und zunächst einmal einen belastenden Steuerbescheid erlassen, um dann entweder erst im Einspruchsverfahren zu ermitteln oder die einmal eingenommene Position einfach zu verteidigen, frei nach dem Motto, solle doch der Steuerpflichtige sich bemühen, das Finanzamt zu überzeugen, selbst wenn die Feststellungslast beim Finanzamt liegt. Solche Fälle können die Amtspflichtverletzung in sich tragen, so dass es sich lohnt, als anwaltlicher Berater zumindest im Hinblick auf die Rechtsverfolgungskosten des Steuerpflichtigen betreffend das Einspruchsverfahren zu prüfen, ob solche Kosten sich im Wege der Amtshaftung durchsetzen lassen.¹⁰⁵⁾ Und weil die Richter des u.U. später damit befassten FG, die in der Regel allesamt ehemalige Finanzbeamte waren, insoweit dies sehen und dieserhalb nicht unbefangen sind, ist dies mit eine Erklärung, warum in vielen Fällen nicht etwa dem Mißbrauch von Finanzämtern Einhalt geboten wird, belastende Steuerbescheide ohne vorherige ausreichende Ermittlung (§ 88 AO) zu erlassen, sondern oftmals die Amtsermittlung erst durch das FG durchgeführt wird und im Zweifel das Finanzamt bestätigt wird. Dabei wird aber verkannt, dass das Bestätigen der rechtlichen Beurteilung des Finanzamtes durch das FG oder gar den BFH, wenn vor Erlass des belastenden Steuerbescheides der Amtsermittlungspflicht nicht entsprochen worden war bzw. die Rechtsauffassung des Finanzamtes seinerzeit nicht durch höchstrichterliche Rechtsprechung gesichert war und quasi per Verdacht ein belastender Bescheid erlassen wurde, an einer zur Amtshaftung führenden Amtspflichtverletzung nichts ändert.¹⁰⁶⁾

102) BGH 06.02.1975 – III ZR 149/72, NJW 1975, 972; OLG München 12.07.1979 - 1 U 3965/78, BB 1979, 1335; OLG Frankfurt 30.10.1980 – 1 U 130/79, BB 1981, 228; LG Kiel 22.06.1994 - 12 O 131/94, Stbg 1998, 171; OLG Koblenz 17.07.2002 – 1 U 1588/01, OLGR 2002, 383. Ferner: *Lange* DB 2003, 360, 362

103) Nicht überzeugend LG Bochum 03.03.1993 - 6 O 615/92, StB 1994, 26, das in Anbetracht dessen sogar die Möglichkeit des Amtshaftungsanspruches verneint. Im Ergebnis würde daher amtspflichtwidriges Verhalten der Finanzverwaltung insoweit ohne Folgen bleiben. Eine solche Prämierung rechtswidrigen Verhaltens ergibt sich aus keiner gesetzlichen Regelung und würde auch gegen Art. 19 Abs. 4 GG verstoßen. § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO schließt Amtshaftungsansprüche für Rechtsverfolgungskosten des Einspruchsverfahrens *ohne* nachfolgenden Steuerprozess nicht aus, sondern gibt einen gesetzlichen Anspruch für den Fall eines geführten Steuerprozesses. Dafür, dass auch für den Fall eines geführten Steuerprozesses Art. 34 GG, § 839 BGB *neben* dem gesetzlichen Anspruch des § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO besteht, LG Hannover 24.01.1991 - 19 O 414/90, DStR 1992, 234; LG Wuppertal 01.04.1992 - 3 O 380/91, StB 1992, 421

104) LG Nürnberg-Fürth 30.10.2008 – 4 O 6567/08, DStRE 2009, 42

105) *Kilian/Schwerdtfeger* DStR 2006, 1773 m.w.N.

106) BGH 22.03.1979 – III ZR 22/78, VersR 1979, 574; *Lange* DB 2003, 360, 361

Dies mag mit eine Erklärung dafür sein, warum bei fehlerhaften Steuerbescheiden Einspruchsverfahren unendlich lange dauern und Steuerprozesse seitens der Finanzgerichte auch nicht gerade beschleunigt werden, weil man anscheinend darauf baut, dass die Motivation des Steuerpflichtigen nicht mehr so groß sein wird, nach einer Dauer von 7 - 8 Jahren und mehr für Einspruchs- und Klageverfahren dann noch einen Amtshaftungsprozess auf Erstattung von Rechtsverfolgungskosten für das Einspruchsverfahren zu führen.

Wird fachgerichtlicher Primärrechtsschutz incl. eines vorangegangenen Einspruchsverfahrens in Anspruch genommen, wird dadurch die Verjährung bezüglich des Amtshaftungsanspruchs gehemmt (§ 204 Abs. 1 BGB).¹⁰⁷⁾ Bei einem gemäß § 164 AO ergangenen bestandskräftigen Steuerbescheid hat allerdings der Änderungsantrag gemäß § 164 Abs. 2 Satz 2 AO im Hinblick auf einen späteren Amtshaftungsanspruch verjährungshemmende Wirkung.¹⁰⁸⁾

a2) Verstöße gegen § 88 Abs. 2 AO

Nach dem Amtsermittlungsgrundsatz haben Finanzbehörden den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln (§ 88 Abs. 1 Satz 1 AO), dies auch bezüglich aller für Beteiligte günstige Umstände (§ 88 Abs. 2 AO). Und selbst wenn es zu einem finanzgerichtlichen Verfahren kommt, in welchem auch das FG den Sachverhalt von Amts wegen erforscht, bleibt die Amtsermittlungspflicht der Finanzbehörden (§ 88 AO) weiter bestehen (§ 76 Abs. 4 FGO). Dazu gehört im Falle cum & ex, daß Finanzbehörden als günstigen Umstand die verfassungsrechtliche Rechtsprechung des BVerfG und das zugehörige verfassungsrechtliche Fachschrifttum berücksichtigen müssen, da ohne gesetzliche Grundlagen steuerliche Eingriffe nicht zulässig sind und rufschädigende Behauptungen, es läge Steuerhinterziehung vor, nicht erhoben werden dürfen.

In der Praxis ist jedoch immer wieder festzustellen, daß entweder seitens Finanzbehörden die Amtsermittlungspflicht zu Gunsten von Beteiligten nicht wahrgenommen wird oder jedenfalls für die Dauer des finanzgerichtlichen Verfahrens nicht wahrgenommen wird. Zu Gunsten von Beteiligten durch diese oder durch deren Bevollmächtigte vorgetragene Tatsachen werden negiert und einem einseitigen Fiskalinteresse untergeordnet. Dies mitunter mit der Begründung, der Steuerpflichtige habe dieses und jenes von Finanzbehörden angezweifelte nicht bewiesen, womit zudem folgendes verkannt wird: Die Frage, wer die Feststellungslast hat, stellt sich nicht zu Anfang sondern zu letzt. Zu Anfang stellt, sich dagegen die Frage, ob und inwieweit die Finanzbehörde *alle* für den Einzelfall bedeutsamen Umstände ermittelt hat, auch die Beteiligte günstigen Umstände (§ 88 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 AO), ohne daß dies etwas mit Feststellungs- bzw. Beweislast zu tun hat. Erst dann, wenn FA und FG ihrer Amtsermittlungspflicht erschöpfend entsprochen haben und dann noch Zweifel verbleiben, kommt es erst dann auf die Feststellungslast an.¹⁰⁹⁾

107) *Schlick* NJW 2011, 3341, 3346

108) BGH 12.05.2011 – III ZR 59/10, NZG 2011, 837 Rdn. 54 f.; *Schlick* NJW 2011, 3341, 3346

109) BFH 18.09.2013 – X B 38/13, BFH/NV 2014, 54 Rdn. 37 f.

a2.1) Rechtsprechung

In der Praxis gehen Finanzgerichte (FGs) Rügen, die Finanzbehörde hätten ihren Pflichten gem. § 88 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 AO nicht entsprochen, nur selten nach. Und wenn auch Finanzgerichte von Amts wegen verpflichtet sind, den Sachverhalt zu erforschen (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO), ist immer wieder festzustellen, daß auch in diesen Fällen FGs sich damit schwer tun, für den Steuerpflichtigen günstige Umstände ebenfalls zu erforschen. Es nimmt daher nicht wunder, daß es keine recherchierbaren Urteile von FGs oder dem BFH gibt, die deutlich Folgen ansprechen, die eintreten, wenn Finanzbehörden ihren Pflichten gem. § 88 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 AO nicht entsprochen haben. Und so nimmt es auch nicht wunder, daß in Sachen cum & ex von Steuerhinterziehung wegen in Anspruch genommener Gesetzeslücken die Rede ist, wobei es sich ja in Wirklichkeit für die Jahre 2002 – 2011 um fehlende gesetzliche Grundlagen handelte, die oben aufgezeigten verfassungsrechtliche Grundlagen samt zugehöriger Rechtsprechung des BVerfG und dem verfassungsrechtlichen Fachschrifttum aber unerwähnt bleiben.

a2.2) Fachschrifttum

Was seitens der Finanzbehörden häufig verkannt wird, ist der Umstand, daß bei Verstößen gegen § 88 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 AO eine Verletzung von Ermittlungspflichten gegeben ist, was eine Amtspflichtverletzung bedeutet.¹¹⁰⁾

a3) Schadensersatzrechtliche Folgen und Beispielfälle

Ein Schaden einer wegen Verstoßes gegen § 88 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 AO kann dann nach erfolglosem Primärrechtsschutz im Wege der Amtshaftungsklage geltend gemacht werden.

„Der Finanzbeamte hat gegenüber dem Steuerpflichtigen die Amtspflicht, die Steuerveranlagung richtig durchzuführen. Er hat den der Veranlagung zugrundeliegenden Sachverhalt festzustellen. Nach § 88 AO gilt insoweit die Amtsermittlung. Art und Umfang der Ermittlungen liegen im pflichtgemäßen Ermessen, und auch der Steuerpflichtige selbst ist zur Mitwirkung verpflichtet. Ferner ist der Finanzbeamte – wie grundsätzlich jeder Beamte – verpflichtet, den Bürger vor vermeidbaren Schäden zu bewahren und ihn gegebenenfalls zu belehren und aufzuklären. Diese Verpflichtung ist in § 89 AO ausdrücklich normiert. Schließlich besteht die Amtspflicht, die Gesetze richtig anzuwenden.“¹¹¹⁾

Ferner: § 88 Abs. 2 AO spricht nicht von denen für den Einzelfall bedeutsamen Tatsachen sondern von denen für den Einzelfall bedeutsamen „Umständen.“ Dazu gehört auch, i.S. cum & ex zu würdigen, daß es in den Jahren 2002 – 2011 an einer ausreichend bestimmten gesetzlichen Grundlage fehlte und der Gesetzgeber dies über Jahre hinweg wußte, ohne die von ihm als Gesetzeslücke erkannte Situation zu schließen.

110) *Nissen*, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2. Aufl. 2005, Seite 103

111) LG Köln 07.12.1993 – 5 O 166/93, Rdn. 11 (iuris)

Steuerfahnder sind Ermittlungsgehilfen des Finanzamtes. Sie haben in dieser Eigenschaft in die Beachtung der Gesetze und den Sachverhalt gewissenhaft zu prüfen.¹¹²⁾ Kommt man dem nicht nach, so daß es zu einem Einspruchsverfahren kommt, in welchem sich der Vorgang erledigt, so daß § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO nicht zur Anwendung kommt, so ist das entsprechende Bundesland für die Berater- bzw. Rechtsanwaltskosten des Einspruchsverfahrens aufgrund Amtshaftung dem Steuerpflichtigen gegenüber verpflichtet.¹¹³⁾

Ferner besteht ein Schadensersatzanspruch aufgrund Amtspflichtverletzung in Form von Schmerzensgeld (Art. 34 GG, §§ 839, 847 BGB), wenn ein Steuerfahnder dadurch seine Amtspflichten schuldhaft verletzt, indem er Dritten gegenüber eine Person, bei der er Wohnung und Geschäftsräume durchsucht hat, als Straftäter bezeichnet hat, ohne daß erkennbar ist, woraus sich der erforderliche Verdacht einer Straftat ergeben soll.¹¹⁴⁾ Ist es zudem zu amtspflichtwidrigen Ermittlungsmaßnahmen des Steuerfahnders gekommen, so kann der davon Betroffene auch die Kosten seiner anwaltlichen Vertretung im Wege der Amtshaftung geltend machen.¹¹⁵⁾

Unterläßt es das Finanzamt, während eines finanzgerichtlichen Verfahrens weiter von Amts wegen zu ermitteln, obwohl geboten (§§ 88, 89 AO, 76 Abs. 4 FGO), so stellt dies eine Amtspflichtverletzung dar.

Ergehen unzulässigerweise Steuerbescheide, obwohl die Festsetzungsverjährungsfrist bereits abgelaufen war, so verletzt der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamtes seine Amtspflicht zu rechtmäßigem Verhalten¹¹⁶⁾ und handelt fahrlässig. Denn ein Beamter muß die zur Führung seines Amtes notwendigen Rechts- und Verwaltungskennntnisse besitzen oder sich verschaffen. In soweit gilt bei § 839 BGB ein objektivierter und endindividualisierter Verschuldensmaßstab, wonach das Verschulden nicht auf eine einzelne Person bezogen wird, sondern dem Verwaltungsapparat selbst zugerechnet wird.¹¹⁷⁾ Die Steuerberaterkosten für das Einspruchsverfahren sind ein im Rahmen der Amtshaftung ersatzfähiger Schaden, auch wenn die AO eine Erstattungs-fähigkeit nicht kennt.¹¹⁸⁾

Vergleichbares gilt, wenn ein fehlerhafter Steuerbescheid ergeht. Auch in diesem Fall stellt dies eine Amtspflichtverletzung dar, so daß ersatzpflichtiger Schaden die für das Einspruchsverfahren aufgewandten Kosten für den Steuerberater sind.¹¹⁹⁾

112) BGH 06.02.1975 – III ZR 149/72, NJW 1975, 972, 973; OLG Schleswig 21.04.2006 – 11 W 22/05, Rdn. 5 (Juris)

113) BGH 06.02.1975 – III ZR 149/72, NJW 1975, 972, 973; OLG Schleswig 21.04.2006 – 11 W 22/05, Rdn. 13 f. (Juris)

114) OLG Schleswig 21.04.2006 – 11 W 22/05, Rdn. 21 (Juris)

115) OLG Schleswig 21.04.2006 – 11 W 22/05, Rdn. 23 (Juris)

116) OLG Koblenz 17.07.2002 – 1 U 1588/01, ZSteu 2006, R-323

117) OLG Koblenz 17.07.2002 – 1 U 1588/01, ZSteu 2006, R-323, R-324 f.; *Widmann* BB 2011, 2342, 2343

118) OLG Koblenz 17.07.2002 – 1 U 1588/01, ZSteu 2006, R-323, R-325

119) OLG Oldenburg 23.02.2006 – 2 U 01/05, ZSteu 2006, R-303, R-304

b) Schadensersatzrechtliche Folgen des Verstoßes gegen § 152 Abs. 2 StPO i.V.m. dem Beschleunigungsgebot und dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz

In Sachen cum & ex sollen seitens Staatsanwaltschaften zahlreiche Ermittlungsverfahren wegen Steuerhinterziehung gegen Betroffene vorhanden sein. Und dies, obwohl gemessen an dem oben Ausgeführten die gesetzlichen Voraussetzungen gemäß der Rechtsprechung des BVerfG für ein strafbares Verhalten nicht gegeben waren/sind.

Die Staatsanwaltschaft ist gesetzlich verpflichtet, wegen aller verfolgbaren Straftaten einzuschreiten, sofern zureichende tatsächliche Anhaltspunkte vorliegen (§ 152 Abs. 2 StPO). Dazu hat sie gegenüber dem Beschuldigten die Amtspflicht, zu prüfen, ob ein angezeigter Sachverhalt überhaupt unter eine gesetzliche Strafbestimmung fällt, so daß dann, wenn dies unterbleibt, daraus ein Amtshaftungsanspruch erwachsen kann.¹²⁰⁾ Dies bedeutet im Umkehrschluss, daß die Staatsanwaltschaft, die Ermittlungen eingeleitet hat, diese unverzüglich einzustellen hat, wenn keine zureichenden Anhaltspunkte (mehr) für Straftaten vorliegen, hat sie gemäß § 160 Abs. 2 StPO doch auch die Pflicht, die zur Entlastung dienenden Umstände zu ermitteln,¹²¹⁾ dies unter Berücksichtigung des die Staatsanwaltschaft treffenden Beschleunigungsgebotes.

Wie der Fall cum & ex zeigt, wiederholen sich in der Praxis jedoch Fälle, in welchen Ermittlungsverfahren eingeleitet werden, die erst überhaupt nicht hätten eingeleitet werden dürfen, da es für den Vorwurf der Steuerhinterziehung an ausreichend bestimmten gesetzlichen Grundlagen fehlt wie oben verdeutlicht. Und gleichwohl werden die Ermittlungsverfahren aufrecht erhalten.

b1) Rechtsprechung

Gemäß § 152 Abs. 2 StPO ist die Staatsanwaltschaft verpflichtet, strafrechtliche Ermittlungsverfahren einzuleiten, sofern zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für Straftaten vorliegen. Dies wird von der Rechtsprechung dann bejaht, wenn zum Zeitpunkt der Einleitung des Ermittlungsverfahrens „nach kriminalistischer Erfahrung die Möglichkeit besteht, daß eine verfolgbare Straftat vorliegt, wozu das Vorhandensein entfernter Indizien als ausreichend angesehen wird. Dies wird nicht auf „Richtigkeit“ sondern auf „Vertretbarkeit“ überprüft.¹²²⁾ Und eine Unvertretbarkeit wird dann angenommen, wenn die Einleitung von Ermittlungen gegen den Beschuldigten nicht mehr verständlich sind.¹²³⁾ Dies muß auch für den Fall gelten, daß der Gesetzgeber es von 2002 – 2011 hat daran fehlen lassen, eine in den Medien so bezeichnete Gesetzeslücke durch eine ausreichend bestimmte gesetzliche Grundlage zu schließen.

120) BGH 08.03.1956 – III ZR 113/54, BGHZ 20, 178

121) BGH 08.03.1956 – III ZR 113/54, BGHZ 20, 178, 180

122) BGH 21.04.1988 – III ZR 255/86, NJW 1989, 96, 97; BGH 27.09.1990 – III ZR 314/89, Rdn. 3 (iuris); OLG Düsseldorf 27.04.2005 – I-15 U 98/03, NJW 2005, 1791 m.w.N.; *Fluck* NJW 2001, 202 f.

123) BGH 27.09.1990 – III ZR 314/89, Rdn. 3 (iuris)

Allerdings ist die Staatsanwaltschaft nicht frei darin, zu bestimmen, wie lange sie ein Ermittlungsverfahren aufrecht erhält, sondern muß im Interesse des Betroffenen das Beschleunigungsgebot und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten.¹²⁴⁾ Und beachtet die Staatsanwaltschaften das Beschleunigungsgebot und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht, weil sie ein Ermittlungsverfahren aufrecht erhalten, obwohl nicht geboten, wird der davon Betroffene durch das Verhalten eines Amtsträgers geschädigt und wird damit „Dritter“ i.S.d. § 839 Abs. 1 BGB.¹²⁵⁾

b2) Fachschrifftum

Im Fachschrifftum wird darauf hingewiesen, daß für die Staatsanwaltschaft Amtspflichten gegenüber einem Verletzten nur ausnahmsweise bestehen, weil die Pflicht der Staatsanwaltschaft, gemäß § 152 Abs. 2 StPO ein Ermittlungsverfahren einzuleiten, nur gegenüber der Allgemeinheit besteht, so daß es dieserhalb keine drittgerichtete Amtspflichten i.S.d. Amtshaftungsrechts gebe.¹²⁶⁾ Eine Ausnahme bestehe aber dann, wenn die Staatsanwaltschaft die Sachverhaltserforschung verschleppt oder überhaupt nicht durchführt.¹²⁷⁾ Dies ist entsprechend auf die Situation zu übertragen, daß die Staatsanwaltschaft rufschädigende Ermittlungsverfahren nicht einstellt, sondern ohne weitere Sachverhaltserforschung einfach aufrecht erhält. Denn eine solche Maßnahme wäre unvertretbar, da sie bei voller Würdigung auch der Belange einer funktionstüchtigen Strafrechtspflege nicht (mehr) verständlich wäre.¹²⁸⁾ Und dies ist bei Ermittlungsverfahren wegen behaupteter Steuerhinterziehung i.S. cum & ex der Fall, da es vor dem Hintergrund der oben aufgezeigten Rechtsprechung des BVerfG und des Art. 7 EMRK, 103 Abs. 2 GG nicht verständlich ist, strafrechtliche Ermittlungsverfahren einzuleiten und aufrecht zu halten, obwohl es für behauptete Verstöße der Steuerhinterziehung an ausreichend bestimmten gesetzlichen Grundlagen fehlt, gegen die verstoßen werden könnte.

b3) Schadensersatzrechtliche Folgen

Nach der Rechtsprechung¹²⁹⁾ können Fehlentscheidungen der Staatsanwaltschaft im Zusammenhang mit § 152 Abs. 2 StPO Gegenstand eines Amtshaftungsklageverfahrens sein. Dabei wird die Maßnahme der Staatsanwaltschaft nicht auf ihre „Richtigkeit“ sondern auf ihre „Vertretbarkeit“ überprüft. Wenn z.B. die Einleitung von Ermittlungen über die Erhebung einer Anklage gegen den Beschuldigten nicht mehr verständlich ist,¹³⁰⁾ dann muß vergleichbar geprüft werden, wenn die Aufrechterhaltung von rufschädigenden Ermittlungsmaßnahmen gegen den Beschuldigten

124) BGH 21.04.1988 – III ZR 255/86, NJW 1989, 96, 98

125) BGH 08.03.1956 – III ZR 113/54, BGHZ 20, 178, 180 – 181; BGH 21.04.1988 – III ZR 255/86, NJW 1989, 96, 98

126) *Tremmel/Karger/Luber*, Der Amtshaftungsprozess, 3. Aufl. 2009, Rdn. 1166

127) *Hörstel* NJW 1996, 497, 498; *Tremmel/Karger/Luber*, Der Amtshaftungsprozess, 3. Aufl. 2009, Rdn. 1166, 1171; *Vogel* NJW 1996, 3401, 3402

128) *Tremmel/Karger/Luber*, Der Amtshaftungsprozess, 3. Aufl. 2009, Rdn. 1168, 1170

129) BGH 27.09.1990 – III ZR 314/89, Rdn. 3 (iuris); OLG Düsseldorf 27.04.2005 – I-15 U 98/03, NJW 2005, 1791

130) BGH 27.09.1990 – III ZR 314/89, Rdn. 3 (iuris) u.H.a. BGH 21.04.1988 – III ZR 255/86, ZIP 1988, 921 m.w.N.; BGH 22.02.1989 – III ZR 51/88 (iuris)

nicht mehr verständlich sind.¹³¹⁾ Die Rechtsfolge kann eine Geldentschädigung im Hinblick auf Art. 1 und 2 Abs. 1 GG wegen Verletzung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts sein.¹³²⁾ Auch materielle Vermögensnachteile können Gegenstand des Amtshaftungsklageverfahrens sein. Zu ersetzen ist dann das negative Interesse.¹³³⁾

VII. EU-gemeinschaftsrechtlicher Staatshaftungsanspruch

1. Staatshaftung im Falle verweigerter Anwendung europäischen Gemeinschaftsrechts durch Finanzämter

Die Frage der gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftung kann sich stellen bei schadensverursachenden Verstößen der Exekutive, Judikative und Legislative.¹³⁴⁾ Der EuGH hat mit seinen Entscheidungen in den Rechtssachen Francovich¹³⁵⁾ und Brasserie du Pecheur¹³⁶⁾ die Grundlagen für die gemeinschaftsrechtliche Staatshaftung gelegt.¹³⁷⁾

Bezüglich bestandskräftiger Bescheide der Verwaltung stellen sich folgende Fragen:

- Wann kann es diesbezüglich zu einem Staatshaftungsanspruch kommen, wenn gegen einen Bescheid/Verwaltungsakt die Möglichkeit nationalen gerichtlichen Rechtsschutzes besteht?
- Wann kann es diesbezüglich zu einem Staatshaftungsanspruch kommen, wenn Gemeinschaftsrecht sich sogar gegenüber bestandskräftigen Verwaltungsakten durchsetzt und einen Erstattungsanspruch begründen kann?¹³⁸⁾

In der Entscheidung Brasserie du Pecheur hatte der EuGH¹³⁹⁾ iudiziert, der Grundsatz der Staatshaftung gelte unabhängig davon, welches staatliche Organ den Verstoß begangen habe. Folglich gilt dies auch für executives Unrecht.¹⁴⁰⁾ Verstößt ein Steuerbescheid bzw. eine Einspruchsentscheidung gegen Unionsrecht und ist dadurch rechtswidrig, so kann ein gemeinschaftsrechtlicher Staatshaftungsanspruch gegeben sein, wenn folgende Voraussetzungen gegeben sind:

- Es muß gegen eine Norm des Unionsrechts verstoßen worden sein, die bezweckt, dem Einzelnen Rechte zu verleihen.

131) BGH 21.04.1988 – III ZR 255/86, NJW 1989, 96; OLG Düsseldorf 27.04.2005 – I-15 U 98/03, NJW 2005, 1791

132) OLG Düsseldorf 27.04.2005 – I-15 U 98/03, NJW 2005, 1791, 1797, 1803

133) Palandt/Sprau, BGB, 73. Aufl. 2013, § 839 Rdn. 77

134) Zum legislativen Unrecht EuGH 19.11.1991 – Rs. C-06/90 und 09/90 (Francovich), Slg. 1991, I-5357; EuGH 05.03.1996 – Rs. C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du pecheur und Factortame), Slg. 1996, I-1029; Gundel EWS 2004, 8, 9; Kremer NJW 2004, 480. Zu rechtswidrigem Verhalten der Finanzverwaltung BGH 12.05.2011 – III ZR 59/10, DB 2011, 1503 f.

135) EuGH 19.11.1991 – Rs. C-06/90 und 09/90 (Francovich), Slg. 1991, I-5403 = NJW 1992, 165

136) EuGH 05.03.1996 – Rs. C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du pecheur und Factortame), Slg. 1996, I-1029 = NJW 1996, 1267

137) Dazu grundlegend Dörr EuZW 2012, 86

138) EuGH 29.04.1999 – Rs. C-224/97 (Ciola), Slg. 1999, I-2517; dazu Gundel EuZW 1999, 405; Ferner Gundel EWS 2004, 8, 14; Generalanwalt Leger in EuGH 17.06.2003 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz)

139) EuGH 05.03.1996 – Rs. C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du pecheur und Factortame), Slg. 1996, I-1029 Rdn. 32

140) So auch BGH 12.05.2011 – III ZR 59/10, DB 2011, 1503

- Der Verstoß muß hinreichend qualifiziert sein. Dies setzt ein Maß an Klarheit und Genauigkeit der verletzten Vorschrift voraus.
„Bei einem erheblich oder gar auf Null reduzierten Ermessensspielraum aufgrund eindeutigen Wortlauts einer Richtlinie kann bereits die bloße Verletzung des Gemeinschaftsrechts genügen, um einen hinreichend qualifizierten Verstoß zu begründen. ...Dabei ist eine Konkretisierung einer für sich genommen möglicherweise unklaren Richtlinie durch den Gerichtshof zu berücksichtigen. Zieht die Verwaltung nicht alle Konsequenzen aus einem Urteil des Gerichtshofs, in dem die entscheidungserheblichen Auslegungsfragen klar beantwortet wurden, dessen Sach- und Rechtslage insbesondere mit der des von der Verwaltung zu entscheidenden Verfahrens vergleichbar ist, ist ein Rechtsverstoß regelmäßig qualifiziert ...“¹⁴¹⁾
- Zwischen dem Verstoß und dem dem Einzelnen entstandenen Schaden muß ein unmittelbarer Kausalzusammenhang bestehen.¹⁴²⁾

Hat ein Finanzamt gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßen, ist der gemeinschaftsrechtliche Staatshaftungsanspruch gegen das Bundesland zu richten, dem das Finanzamt angehört.¹⁴³⁾

Indem die deutsche Finanzrechtsprechung iudiziert, ein unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht ergangener bestandskräftiger Steuerbescheid sei nicht änderbar, wenn das nationale Recht hierfür keine Rechtsgrundlage vorsehe,¹⁴⁴⁾ ist dann die Möglichkeit gegeben, den Sekundärrechtsschutz des gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsanspruchs zu suchen. Die Rechtswidrigkeit des Bescheides und der Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht stehen fest, nur das Verfahrensrecht sperrt weiteren Primärrechtsschutz.

2. Staatshaftung im Falle verweigerter Anwendung europäischen Gemeinschaftsrechts durch Gerichte

a) Allgemeines

Die Thematisierung von Gemeinschaftsrecht kann entweder darauf zielen, das Gericht zur Beachtung primären Gemeinschaftsrechts anzuhalten oder zu einer richtlinienkonformen Auslegung – also zur Beachtung des sekundären Gemeinschaftsrechts – zu veranlassen und wenn dies nicht möglich ist, eine Vorlage zum EuGH anzuregen. Verweigert sich ein Gericht, Gemeinschaftsrecht anzuwenden,¹⁴⁵⁾ obwohl dies entscheidungserheblich wäre, dann stellt sich die Frage der Staatshaftung für fehlerhaftes Handeln des Gerichts.¹⁴⁶⁾

141) BGH 12.05.2011 – III ZR 59/10, DB 2011, 1503 Rdn. 25

142) BGH 12.05.2011 – III ZR 59/10, DB 2011, 1503 Rdn. 13 m.w.N.; *Dörr* EuZW 2012, 86; *Fuhrmann/Potsch* NZG 2011, 1218

143) BGH 12.05.2011 – III ZR 59/10, DB 2011, 1503 Rdn. 13 u.H.a. BGH 02.12.2004 – III ZR 358/03, BGHZ 161, 224, 234 ff.

144) FG Rheinland-Pfalz 20.01.2010 – 1 K 1285/08, DStRE 2011, 767, 769 m.w.N.

145) z.B. BFH 06.06.2003 – III B 98/02, BFH/NV 2003, 1214, 1215

146) BGH 28.10.2004 – III ZR 294/03, NJW 2005, 747

Bereits in der Entscheidung des EGMR vom 16.04.2002¹⁴⁷⁾ wurde eine Ablehnung einer Staatshaftung für gemeinschaftswidrige Gerichtsurteile als unverhältnismäßiger Eingriff in die Eigentumsgarantie der EMRK bewertet.¹⁴⁸⁾ Und in der Rechtsprechung des EuGH¹⁴⁹⁾ ist entschieden, dass der Staat dem Einzelnen für solche Schäden zu haften hat, die diesem aufgrund von Schäden entstehen, die ihre Ursache in dem Staat zuzurechnenden Verstößen gegen das Gemeinschaftsrecht entstanden sind. Auch Art. 260 Abs. 1 und 266 AEUV verpflichtete die Mitgliedstaaten, rechtswidrige Folgen von Verstößen gegen das Gemeinschaftsrecht zu beheben.¹⁵⁰⁾ In der Rechtsprechung des EuGH¹⁵¹⁾ ist ferner entschieden, ob und inwieweit der einzelne Mitgliedstaat dem Einzelnen für Schäden einzustehen hat, die ihm deshalb entstanden sind, weil das höchste Gericht gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen hat. Der EuGH beabsichtigt damit ersichtlich, die Vorlagepflicht gemäß Art. 234 Abs. 3 EG (jetzt Art. 267 Abs. 3 AEUV) haftungsrechtlich abzusichern.¹⁵²⁾ Dazu hat der EuGH folgendes ausgeführt:

Im Entscheidungsfalle hatte die Republik Österreich ausgeführt, gegen eine Entscheidung eines letztinstanzlichen Gerichts bestehe kein Staatshaftungsanspruch.¹⁵³⁾ Der EuGH führt aus, dass alle staatlichen Instanzen die vom Gemeinschaftsrecht vorgeschriebenen Normen zu beachten haben.¹⁵⁴⁾ Um die Wirksamkeit gemeinschaftsrechtlicher Bestimmungen nicht zu beeinträchtigen, müsse für den Einzelnen die Möglichkeit der Entschädigung gegeben sein, wenn seine Rechte durch Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht beeinträchtigt würden. Bei Entscheidungen letztinstanzlicher Gerichte, die gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßen würden, sei ein solcher Verstoß dem jeweiligen Mitgliedstaat zuzurechnen.¹⁵⁵⁾ Ein solcher Staatshaftungsanspruch betreffend letztinstanzliche Entscheidungen berühre nicht die Rechtskraft der letztinstanzlichen Entscheidung, da das Staatshaftungsverfahren einen anderen Streitgegenstand betreffe. Denn mit dem Staatshaftungsverfahren werde nicht die Aufhebung besagter letztinstanzlicher Entscheidung angestrebt, vielmehr gehe es darum, die Folgen einer das Gemeinschaftsrecht negierenden Entscheidung auszugleichen.¹⁵⁶⁾ Da es zudem nicht um die persönliche Haftung der Richter sondern um die Haftung des Mitgliedstaates gehe, werde auch nicht die Unabhängigkeit von Richtern und

147) EGMR 16.04.2002 – Req. Nr. 36677/97 (Dangeville/Frankreich), n.V.

148) *Gundel* EWS 2004, 8, 9

149) EuGH 19.11.1991 – Rs. C-6/90 und C-9/90 (Francovich), Slg. 1991, I-5357, Rdn. 33; EuGH 05.03.1996 – Rs. C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du pecheur und Factortame), Slg. 1996, I-1029, Rdn. 31 – 32; EuGH 01.06.1999 – Rs. C-302/97 (Konle), Slg. 1999, I-3099 Rdn. 62; EuGH 04.07.2000 – Rs. C-424/97 (Haim), Slg. 2000, I-5123 Rdn. 27; EuGH 28.06.2001 – Rs. C-118/00 (Larsy), 2001, I-5063 Rdn. 35; EuGH Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), Schlussanträge des Generalanwaltes *Leger* vom 08.04.2003, Nr. 64, 104

150) Zu Art. 10 EG a.F.: EuGH 19.11.1991 – Rs. C-6/90 und C-9/90 (Francovich), Slg. 1991, I-5357, Rdn. 36; EuGH Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), Schlussanträge des Generalanwaltes *Leger* vom 08.04.2003, Nr. 32

151) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539.; siehe auch Schlussanträge des Generalanwaltes *Leger* vom 08.04.2003, Nr. 15, bejahend in Nr. 25, 40.

152) *Gundel* EWS 2004, 8

153) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539. Rdn. 13

154) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539. Rdn. 32

155) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539. Rdn. 33

156) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539 Rdn. 39

Gerichten tangiert.¹⁵⁷⁾ Da es folglich nicht um die persönliche Haftung von Richtern geht, dürfte die Frage des Richterprivilegs (§ 839 Abs. 2 BGB) keine Rolle spielen.¹⁵⁸⁾

Der EuGH verweist ferner darauf, es sei Sache der Mitgliedstaaten, zu bestimmen, welches Gericht für die Durchführung eines solchen Staatshaftungsverfahrens zuständig sei.¹⁵⁹⁾

Der Mitgliedstaat müsse dem Einzelnen bei Verstößen gegen das Gemeinschaftsrecht bei Vorliegen von 3 Voraussetzungen einen Staatshaftungsanspruch gewähren, es sei denn, die Staatshaftung nach nationalem Recht sei von weniger strengen Voraussetzungen abhängig.¹⁶⁰⁾

- (1) „Die verletzte Rechtsnorm bezweckt, dem Einzelnen Rechte zu verleihen.
- (2) Der Verstoß ist hinreichend qualifiziert.
- (3) Zwischen dem Verstoß gegen die dem Staat obliegende Verpflichtung und dem den geschädigten Personen entstandenen Schaden besteht ein unmittelbarer Kausalzusammenhang.“¹⁶¹⁾

Gemäß dem EuGH gelten diese Voraussetzungen im gleichen Maße für den Fall der Staatshaftung wegen gemeinschaftswidriger Entscheidungen eines letztinstanzlichen nationalen Gerichts.¹⁶²⁾ Ein solcher Verstoß eines letztinstanzlichen Gerichts im Hinblick auf vorgenannte Voraussetzung zu (2) sei aber nur dann gegeben, wenn das letztinstanzliche Gericht offenkundig gegen geltendes Gemeinschaftsrecht verstoßen habe¹⁶³⁾ bzw. einschlägige Rechtsprechung des EuGH offenkundig verkennt.¹⁶⁴⁾

Letzteres war anscheinend dahingehend mißverstanden worden, ein gemeinschaftsrechtlicher Staatshaftungsanspruch komme nur in Fällen von vorsätzlichem oder grob fahrlässigen richterlichen Verhalten in Betracht bzw. komme dann nicht in Betracht, wenn sich der Verstoß aus einer Auslegung einer Rechtsvorschrift oder einer Sachverhalts- und Beweiswürdigung durch das Gericht ergebe. Dem ist der EuGH deutlich entgegengetreten, indem er darauf hinwies, daß es nicht auf die Art des Verstoßes ankomme oder wer ihn begangen hat,¹⁶⁵⁾ sondern auf die Offenkundigkeit von Verstößen oberster Gerichte gegen EU-Gemeinschaftsrecht.¹⁶⁶⁾ Und in diesem Zusam-

157) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539. Rdn. 42

158) So auch *Kremer* NJW 2004, 480, 482

159) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539. Rdn. 45 – 50; *Gundel* EWS 2004, 8, 12

160) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539. Rdn. 57

161) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539. Rdn. 51; EuGH 04.12.2003 – Rs. C-63/01 (Evans), Slg. 2003, 14447 Rdn. 83; BGH 24.10.1996 – III ZR 127/91, BGHZ 134, 30, 37; BGH 14.12.2000 – III ZR 151/99, BGHZ 146, 153, 158 f.; BGH 28.10.2004 – III ZR 294/03, EuZW 2005, 30, 31 = NJW 2005, 747; BGH 24.11.2005 – III ZR 04/05, GmbHR 2006, 151, 152; BGH 12.05.2011 – III ZR 59/10, DB 2011, 1503 Rdn. 13 m.w.N.; *de Weerth* DB 2005, 1407, 1409; *Schöndorf-Haubold* JuS 2006, 112; *Dörr* WM 2010, 961

162) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539. Rdn. 52

163) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539. Rdn. 53

164) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539. Rdn. 56

165) EuGH 13.06.2006 – Rs. C-173/03 (Mediterraneo/Italien), EWS 2006, 314 Rdn. 30 f. u.H.a. EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539. Rdn. 31

166) EuGH 13.06.2006 – Rs. C-173/03 (Mediterraneo/Italien), EWS 2006, 314 Rdn. 32. Nach *de Weerth* DSStR 2008, 1669, 1670 ist die Offenkundigkeit des Verstoßes Bestandteil des „hinreichend qualifizierten Verstoßes.“

menhang habe das mit dem EU-gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsanspruch befähigte Gericht kumulativ folgendes zu würdigen:

- das Maß an Klarheit und Präzision der verletzten Vorschrift;
- die Vorsätzlichkeit des Verstoßes;
- die Entschuldbarkeit eines Rechtsirrtumes;
- ggf. die Stellungnahme eines Gemeinschaftsorganes;
- die Verletzung einer Vorlagepflicht gem. Art. 234 Abs. 3 EG a.F. (jetzt Art. 267 AEUV).¹⁶⁷⁾

Aber die Amtspflicht zur Anwendung von Gemeinschaftsrecht besteht nicht nur für letztinstanzliche Gerichte (hier BFH), sondern auch für Instanzgerichte (hier FG). Art. 267 Abs. 2 AEUV kann nicht dahingehend verstanden werden, daß die gemeinschaftsrechtliche Vorlage zum EuGH eine Wahlfreiheit für Instanzgerichte beinhaltet, so daß z.B. ein FG eine Vorlage zum EuGH selbst dann unterlassen könne, wenn sie in der Sache geboten wäre.¹⁶⁸⁾ Denn wendet ein Instanzgericht Gemeinschaftsrecht nicht an bzw. übergeht trotz Vorlagenotwendigkeit zum EuGH in der Sache den EuGH, dann kann dies zur Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens seitens der europäischen Kommission führen, zumal der Betroffene zur vorherigen Einlegung von Rechtsmitteln nicht verpflichtet ist.¹⁶⁹⁾ Hinzu kommt folgendes:

Richtlinien haben die Mitgliedstaaten als Adressaten und auferlegen diesen Gemeinschaftsverpflichtungen. Folglich hat ein Mitgliedstaat die Verpflichtung, die mit einer Richtlinie verfolgten Ziele so in die nationale Rechtsordnung umzusetzen, daß die mit der Richtlinie verfolgten Ziele erreicht werden. Dafür hat der Mitgliedstaat mit allen seinen Institutionen einzustehen, also nicht nur mit Finanzämtern und dem BFH sondern auch mittels seiner Finanzgerichte als Instanzgerichten.¹⁷⁰⁾ Dies folgt auch aus dem Grundsatz der Gemeinschaftstreue.¹⁷¹⁾ Dies geht aber nicht so weit, daß nationale Gerichte die Pflicht hätten, gemeinschaftswidrige rechtskräftige gerichtliche Entscheidungen aufheben zu müssen.¹⁷²⁾ Generalanwalt *Geelhoed*¹⁷³⁾ beschrieb dies wie folgt:

„Gerade in Verbindung mit dieser zentralen Funktion der höchsten Gerichte bei der richtigen Anwendung des Gemeinschaftsrechts innerhalb der nationalen Rechtsordnung ist es äußerst wichtig, daß die die Verpflichtungen, die sich aus dem Gemeinschaftsrecht für die Mitgliedstaaten ergeben, erkennen und wahren. Dies ändert nichts daran, daß *auch die unteren nationalen Gerichte Verantwortung für die vollständige Durchführung und ordnungsgemäße Anwendung des Gemeinschaftsrechts tragen, auch wenn ihre Entscheidungen im nationalen Rechtssystem korrigiert werden können.*¹⁷⁴⁾ Über die Grundsätze der unmittelbaren Wirkung der dafür in Frage kommenden Bestimmungen des EG-Vertrages und des abgeleiteten

167) EuGH 13.06.2006 – Rs. C-173/03 (Mediterraneo/Italien), EWS 2006, 314 Rdn. 32, 43

168) *Breuer* EuZW 2004, 199, 201

169) EuGH 09.12.2003 - Rs. C-129/00 (Kommission/Italien), Rdn. 29; Generalanwalt *Geelhoed* in EuGH 03.06.2003 – Rs. C-129/00 (Kommission/Italien), Nr. 45 f., 61; *Breuer* EuZW 2004, 199, 201

170) Generalanwalt *Geelhoed* in EuGH 03.06.2003 – Rs. C-129/00 (Kommission/Italien), Nr. 51 f., 56 f., 59

171) Generalanwalt *Geelhoed* in EuGH 03.06.2003 – Rs. C-129/00 (Kommission/Italien), Nr. 55

172) EuGH 16.03.2006 – Rs. C-234/04 (Kapferer/Schlank & Schick GmbH), NJW 2006, 1577 Rdn. 20 f.

173) Generalanwalt *Geelhoed* in EuGH 03.06.2003 – Rs. C-129/00 (Kommission/Italien), Nr. 59

174) Kursivsetzung durch den Autor.

Rechts, des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts vor entgegenstehendem nationalen Recht, der Verantwortung des Mitgliedstaates – unter bestimmten Voraussetzungen – für die Verletzung von Gemeinschaftspflichten und der Verpflichtung zur Auslegung des nationalen Rechts im Licht der maßgebenden Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts sorgen die nationalen Gerichte dafür, daß die Einzelnen die Rechte geltend machen können, die ihnen nach dem Gemeinschaftsrecht zustehen. Auf diese Weise bilden sie zugleich eine Garantie und eine Gegenkraft innerhalb eines Mitgliedstaates, falls andere Staatsorgane ihre Pflichten aus dem Vertrag nicht erfüllen.“

Dies bedeutet für den Steueranwalt:

Er ist zunächst einmal gehalten, in dem FG-Verfahren vorzutragen, dass und warum eine gemeinschaftsrechtliche Norm entscheidungserheblich ist. Des weiteren ist vorzutragen, dass das FG vom Amts wegen verpflichtet ist, sich mit diesem gemeinschaftsrechtlichen Vortrag zu befassen. Ferner ist zu verdeutlichen, dass und warum das FG diese gemeinschaftsrechtliche entscheidungserhebliche Frage selbst entscheiden kann, sei es durch Normensubstitution oder richtlinienkonforme Auslegung oder warum eine Vorlage zum EuGH (Art. 267 Abs. 2 AEUV) angezeigt ist. In diesem Zusammenhang wäre auch ein gestellter Hilfsantrag zu begründen, dass und warum jedenfalls dieserhalb die Revision zugelassen werden sollte.

Würde das FG dies alles negieren, könnte dieser Vortrag zum Gegenstand eines Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens gemacht werden, wenn dieserhalb die Revision nicht zugelassen worden wäre. Der BFH wäre dann verpflichtet, sich mit diesen Fragen im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren zu befassen. Die Rechtsprechung des BFH, sich damit nicht befassen zu müssen, widerspricht aus obigen Gründen der Rechtsprechung des EuGH. Würde sich der BFH in einem Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren mit dem gemeinschaftsrechtlichen Vortrag nicht befassen und der Nichtzulassungsbeschwerde nicht entsprechen, so könnte folgendes in Erwägung gezogen werden:

- Führt der gemeinschaftsrechtliche Vortrag dazu, dass der BFH als letztinstanzliches Gericht gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV dem EuGH hätte vorlegen müssen, würde er dies aber unterlassen, so läge darin ein Verstoß gegen Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG und eine Verfassungsbeschwerde könnte darauf gestützt werden.
- Führt der gemeinschaftsrechtliche Vortrag dazu, dass der BFH als letztinstanzliches Gericht ebenso wie zuvor schon das FG sich von Amts wegen damit hätte befassen müssen und die gemeinschaftsrechtliche Frage hätte selbst entscheiden müssen, würde er dies aber unterlassen und der Nichtzulassungsbeschwerde nicht entsprechen, dann blieben 2 Wege: Zum einen nach einer erfolglosen Anhörrungsrüge (§ 133a FGO) den der Verfassungsbeschwerde wegen Verstoßes gegen Art. 103 Abs. 1 GG oder den des Staatshaftungsanspruches wegen gemeinschaftswidriger Entscheidung, sofern der BFH offenkundig gegen geltendes Gemeinschaftsrecht verstoßen würde und eine sich anschließende Verfassungsbeschwerde ohne Erfolg bliebe.

Vor diesem Hintergrund sind die weiteren Ausführungen des EuGH¹⁷⁵⁾ einzuordnen: Für eine Staatshaftungsklage sei seitens des damit befaßten nationalen Gerichts von den Gesichtspunkten des Einzelfalles auszugehen. Dazu müsse vorgetragen werden

- die vom Gericht verletzte Norm,

175) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539. Rdn. 53 ff.

- die Frage der Entschuldbarkeit oder Nichtentschuldbarkeit eines Rechtsirrtums,
- ggf. die Stellungnahme eines Gemeinschaftsorgans sowie
- die Verletzung einer Vorlagepflicht.¹⁷⁶⁾

Und in einem weiteren beim EuGH anhängigen Vorabentscheidungsverfahren¹⁷⁷⁾ ging es darum, ob eine nationales Verwaltungsorgan eine von einem nationalen Gericht bestätigte rechtskräftige Entscheidung wieder zurücknehmen muß, wenn in Anbetracht eines späteren anderen Vorabentscheidungsverfahrens des EuGH aufgrund einer Auslegung einer gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift ein gegenteiliges Ergebnis hätte herauskommen müssen.¹⁷⁸⁾ Dies bejaht der EuGH,¹⁷⁹⁾ wenn das nationale Recht eine solche Befugnis verleihe. Unter solchen Umständen sei eine Verwaltungsbehörde aus dem Grundsatz der Gemeinschaftstreue verpflichtet, die eigene (bestandskräftige) Entscheidung zu überprüfen, um der vom EuGH vorgenommenen Auslegung Rechnung zu tragen, und muß dann ggf. die eigene Entscheidung zurücknehmen, wenn dies möglich sei, ohne Belange Dritter zu verletzen. Es wird folglich deutlich, dass man die Rechtslage nicht ausschließlich und nicht primär nach dem nationalen Recht beurteilen sollte, sondern das europäische Recht stets dort im Blickfeld haben sollte, wo es auf das nationale Recht Einfluß nimmt, selbst und gerade wenn das nationale Recht vom Europäischen Recht abweicht. Dies auch deshalb, weil das europäische Recht Vorrang vor dem nationalen Recht hat, die nationalen Gerichte verpflichtet sind, dem europäischen Recht im nationalen Rechtskreis zum Durchbruch zu verhelfen¹⁸⁰⁾ und das BVerfG eine Grundrechtsverletzung darin sieht, wenn ein letztinstanzliches deutsches Gericht eine entscheidungserhebliche gemeinschaftsrechtliche Frage dem EuGH als gesetzlichem Richter i.S.d. Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG nicht vorlegt, obwohl dies geboten gewesen wäre. Schließlich sind nationale Gerichte Bestandteile der Gemeinschaftsordnung, die an der Anwendung und Weiterentwicklung des europäischen Intergrationsprozesses beteiligt sind.¹⁸¹⁾ Folglich haben nationale Gerichte nicht nur nationales Recht anzuwenden, sondern in Fällen der Einschlägigkeit von Gemeinschaftsrecht dieses nationale Recht so weit auszulegen, dass es zu keinen Kollisionen mit dem Gemeinschaftsrecht kommt.¹⁸²⁾ Generalanwalt Leger beschreibt dies treffend wie folgt:

176) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539. Rdn. 54 f.; *de Weerth* DB 2005, 1407, 1408

177) EuGH Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz)

178) Schlussanträge des Generalanwalt Leger in EuGH Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), Nr. 3.

179) EuGH 13.01.2004 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz), Slg. 2004, I-837 Rdn. 23 ff.

180) EuGH 19.11.1991 – Rs. C-6/90 und C-9/90 (Francovich), Slg. 1991, I-5357, Nr. 32 u.H.a. EuGH 09.03.1978 – Rs. 106/77 (Simmenthal), Slg. 1978, 629 Rdn. 16 und EuGH 19.06.1990 – Rs. C-213/89 (Factortame), Slg. 1990, I-2433 Rdn. 19

181) EuGH 09.03.1978 – Rs. 106/77 (Simmenthal), Slg. 1978, 629 Rdn. 16; Generalanwalt Leger in EuGH Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), Nr. 53, 66

182) EuGH 10.04.1984 – Rs. 14/83 (Von Colson und Kamann), Slg. 1984, 1891 Rdn. 26; EuGH 13.11.1990 – Rs. C-106/89 (Marleasing), Slg. 1990, I-4135 Rdn. 8; EuGH 14.07.1994 – Rs. C-91/92 (Faccini Dori), Slg. 1994, I-3325 Rdn. 26; EuGH 05.03.1996 – Rs. C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du pecheur und Factortame), Slg. 1996, I-1029, Rdn. 34 – 35; EuGH 26.09.1996 – Rs. C-62/00 (Marks & Spencer), Slg. 2002, I-6325 Rdn. 24; Generalanwalt Leger in EuGH Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), Nr. 49, 57

„Es [das nationale Gericht] hat vielmehr sein innerstaatliches Recht kritisch zu würdigen, um sich vor dessen Anwendung zu vergewissern, dass es mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist. Hält es eine mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbare Auslegung seines innerstaatlichen Rechts nicht für möglich, so hat es dessen Anwendung auszuschließen und sogar an Stelle seines innerstaatlichen Rechts im Wege einer Normensubstitution die Bestimmung des Gemeinschaftsrechts anzuwenden, es sei denn - wiederum -, daraus ergibt sich eine Verschlechterung der Rechtsstellung des Einzelnen.“¹⁸³⁾

Und diese Pflicht besteht von Amts wegen, auch wenn sich keine Partei eines Rechtsstreites darauf berufen hat.¹⁸⁴⁾ Ist dem nationalen Gericht eine gemeinschaftskonforme Auslegung bzw. Normsubstitution nicht möglich, so ist es gehalten, die entscheidungserhebliche gemeinschaftsrechtliche Frage dem EuGH vorzulegen (Art. 267 AEUV, 101 Abs. 1 Satz 2 GG). Und diese Pflicht besteht auch schon vor Erschöpfung des Rechtsweges.¹⁸⁵⁾ Entzieht sich ein nationales höchstes Gericht dieser Vorlagepflicht, dann kann dies zur Haftung des Mitgliedstaates führen.¹⁸⁶⁾

Diese Entwicklung zeigt, dass die Sensibilität (auch) deutscher Gerichte erheblich wachsen wird, sich mit Fragen des Gemeinschaftsrechts zu befassen und Gemeinschaftsrecht eigenen Entscheidungen zu Grunde zu legen.¹⁸⁷⁾ Dann aber sollte man sich als Prozeßanwalt bereits bei seinem schriftsätzlichen Vortrag auf gemeinschaftsrechtliche Erfordernisse einstellen und mit dem Mandanten dann, wenn eine entscheidungserhebliche gemeinschaftsrechtliche Frage vom FG/BFH nicht berücksichtigt wurde, überlegen, ob und inwieweit eine Staatshaftungsklage gegen die Bundesrepublik Deutschland in Erwägung zu ziehen ist. Deren Voraussetzungen wären:

b) Eigenständiges Institut?

Im nationalen Recht ist derzeit noch umstritten, ob das Rechtsinstitut des gemeinschaftsrechtlichen Haftungsanspruchs eigenständig neben dem innerstaatlichen Amtshaftungsanspruch steht¹⁸⁸⁾ oder im innerstaatlichen Haftungsanspruch inkorporiert ist.¹⁸⁹⁾ Würde man von letzterem ausgehen, so mußte allerdings insoweit das nationale Haftungsrecht gemeinschaftskonform ausgelegt werden, um den Besonderheiten des gemeinschaftsrechtlichen Haftungsanspruches gerecht zu werden.¹⁹⁰⁾ Diese im Fachschrifttum streitig gewesene Frage wurde vom EuGH dahingehend entschieden, dass der Staatshaftungsanspruch wegen Verstoßes eines höchstinstanzlichen Gerichts gegen das Gemeinschaftsrecht bezüglich seiner Voraussetzungen die Rechtsgrundlage unmittelbar aufgrund Gemeinschaftsrechts habe, während die Folgen des verursachten Schadens

183) Generalanwalt *Leger* in EuGH Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), Nr. 59

184) EuGH Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), Schlussanträge des Generalanwaltes *Leger* vom 08.04. 2003, Nr. 65

185) EuGH 09.03.1978 – Rs. 106/77 (Simmenthal), Slg. 1978, 629 Rdn. 24 i.V.m. Rdn. 16; Generalanwalt *Leger* in EuGH Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), Nr. 57 ff.

186) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), Slg. 2003, I- s. o. Rdn. 30 – 59; ferner Schlussanträge des Generalanwaltes *Leger* vom 08.04.2003, Nr. 144 ff.

187) Davon ungerührt und ohne jede Auseinandersetzung mit dieser Rechtsentwicklung BFH 06.06.2003 – III B 98/02, BFH/NV 2003, 1214, 1215, indem der BFH meint, im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren gehe es nur um die Zulassung zum BFH, so dass über ein Vorabentscheidungsersuchen zum EuGH nicht zu entscheiden sei.

188) Dafür *Detterbeck AöR* 125 (2000), 202, 239 ff.

189) Dafür *Schoch Jura* 2002, 837, 839 f.. Zum Überblick *Cole/Haus JuS* 2003, 760, 766 f.

190) *Cole/Haus JuS* 2003, 760, 766

aufgrund nationalen Haftungsrechts zu beheben seien,¹⁹¹⁾ es sei denn, der EuGH verfüge über alle Angaben, um im Rahmen einer anlässlich eines Staatshaftungsverfahrens erfolgten Vorlage gemäß Art. 234 EG (jetzt Art. 267 AEUV) die Voraussetzungen für die Haftung eines Mitgliedstaates selbst feststellen zu können.¹⁹²⁾ Dabei dürfe das nationale Recht nicht solche Hürden aufbauen, dass die Erlangung einer Entschädigung praktisch unmöglich werde.¹⁹³⁾

An dem zuvor Ausgeführten war die Rechtsprechung des BGH¹⁹⁴⁾ zum Gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsanspruch abzugleichen. Dort ging es um eine Haftung für „legislatives Unrecht.“¹⁹⁵⁾ Auch der BGH¹⁹⁶⁾ geht davon aus, dass dann, wenn sich aus dem nationalen Recht keine Anspruchsgrundlage herleiten lasse, dann zu prüfen sei, ob sich ein Anspruch unmittelbar aus dem europäischen Gemeinschaftsrecht herleiten lasse.¹⁹⁷⁾ Er macht einen gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsanspruch an den gleichen Voraussetzungen fest wie auch der EuGH.¹⁹⁸⁾ Und ebenso wie der EuGH¹⁹⁹⁾ ließ auch der BGH²⁰⁰⁾ den geltend gemachten gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsanspruch im konkreten Fall daran scheitern, dass kein hinreichend qualifizierter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht angenommen wurde. Dies verdeutlicht, dass an dieser Stelle vorab besonders zu prüfen ist, ob man für den Fall eines Verstoßes des BFH gegen Gemeinschaftsrechts die Hürde für einen gemeinschaftsrechtliche Staatshaftungsanspruch überwinden kann.

c) Zuständiges Gericht

Hat ein letztinstanzliches Bundesgericht gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen, so ist zuständiges Gericht das LG Berlin.²⁰¹⁾ Hat ein letztinstanzliches Gericht eines Bundeslandes gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen, so ist zuständiges Gericht das LG, in dessen Bezirk die jeweilige Landesregierung ihren Sitz hat.

191) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539. Rdn. 58, 100

192) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539. Rdn. 101

193) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539. Rdn. 58

194) BGH 24.10.1996 – III ZR 127/91, BGHZ 134, 30 nach Vorlage zum EuGH in BGH 28.01.1993 – III ZR 127/91, WM 1993, 707 und Entscheidung des EuGH 05.03.1996 – Rs. C-46/93 (Brasserie du Pecheur), NJW 1996, 1267

195) BGH 24.10.1996 – III ZR 127/91, BGHZ 134, 30, 31; BGH 22.01.2009 – III ZR 233/07, NJW 2009, 2534. Zur Haftung wegen exekutiven Unrechts BGH 14.12.2000 – III ZR 151/99, BGHZ 146, 154; zur Haftung wegen nicht rechtzeitiger Umsetzung einer Richtlinie BGH 20.01.2005 – III ZR 48/01, NJW 2005, 742; zur Haftung wegen judikativen Unrechts BGH 28.10.2004 – III ZR 294/03, NJW 2005, 747; BGH 22.01.2009 – III ZR 233/07, WM 2009, 621

196) BGH 24.10.1996 – III ZR 127/91, BGHZ 134, 30, 33, 36

197) BGH 09.10.2003 – III ZR 342/02, NJW 2004, 1241

198) BGH 24.10.1996 – III ZR 127/91, BGHZ 134, 30, 37; BGH 24.11.2005 – III ZR 04/05, DStR 2006, 1424, 2425; BGH 22.01.2009 – III ZR 233/07, NJW 2009, 2534 Rdn. 12

199) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539. Rdn. 122

200) BGH 24.10.1996 – III ZR 127/91, BGHZ 134, 30, 37 f.; ähnlich BGH 14.12.2000 – III ZR 151/99, BGHZ 146, 154, 159 f.; BGH 28.10.2004 – III ZR 294/03, NJW 2005, 747; BGH 22.01.2009 – III ZR 233/07, WM 2009, 621 Rdn. 22, 24 ff., 33 ff.

201) In EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539. Rdn. 1 war dies das LG Wien. In BGH 24.10.1996 – III ZR 127/91, BGHZ 134, 30 war 1. Instanz das LG Bonn.

d) Subsidiarität

Ehe man an die Durchführung einer Klage wegen gemeinschaftsrechtlicher Staatshaftung wegen Nichtvorlage des BFH zum EuGH in's Auge faßt, gilt es, den Grundsatz der Subsidiarität zu beachten (§ 839 Abs. 3 BGB). Dies gilt auch im Falle eines gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsanspruches.²⁰²⁾ Deshalb ist an dieser Stelle seitens des Prozeßanwaltes aufzuzeigen, alles erdenkliche im Rahmen des Primärrechtsschutzes erfolglos unternommen zu haben. Dazu gehört auch, nicht nur den nationalen Rechtsweg erschöpft zu haben, sondern u.H.a. Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG auch ein Verfassungsbeschwerdeverfahren zum BVerfG erfolglos durchgeführt zu haben.²⁰³⁾

Der EuGH bezeichnet es als Sache der Mitgliedstaaten, in ihrem jeweiligen nationalen Recht zu regeln, ab wann Entschädigungsansprüche aus EU-gemeinschaftsrechtlicher Staatshaftung geltend gemacht werden können (z.B. im Hinblick auf § 839 Abs. 3 BGB).²⁰⁴⁾ Auch in der Rechtsprechung des EuGH sei entschieden, daß der Betroffene zunächst Primärrechtsschutz in Anspruch nehmen müsse, wenn ihm dies zumutbar sei.²⁰⁵⁾ Die Anwendbarkeit des § 839 Abs. 3 BGB auch auf den EU-gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsanspruch stehe daher dem EU-Gemeinschaftsrecht dann nicht entgegen, wenn diese Zumutbarkeit gegeben sei.²⁰⁶⁾ Und in einem solchen Primärrechtsschutzverfahren sei es Sache des Betroffenen, dem nationalen Gericht gegenüber aufzuzeigen, daß und warum u.U. eine Vorlage zum EuGH gem. Art. 267 Abs. 3 AEUV geboten sei.²⁰⁷⁾ An der Erforderlichkeit der Inanspruchnahme des Primärrechtsschutzes durch den Betroffenen ändere sich auch nicht dadurch etwas, daß beim EuGH eine Vertragsverletzungsklage der EU-Kommission anhängig sei.²⁰⁸⁾

Allerdings gilt der deutsche Haftungsausschluss wegen legislativen Unrechts im Gemeinschaftsrecht nicht.²⁰⁹⁾

Ein ganz anderes Thema ist, ob eine gemeinschaftsrechtlicher Staatshaftungsanspruch geltend gemacht werden kann, obwohl zuvor die Möglichkeit bestanden hatte, u.H.a. Rechtsprechung des EuGH die Rückforderung von Steuern trotz eines belastenden bestandskräftigen Steuerbescheides zu verlangen, dies aber versäumt wurde. Diese Frage stellt sich deshalb, weil ungeklärt ist, ob die Geltendmachung des gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsanspruches sich nach deutschem Recht richtet, so daß § 839 Abs. 3 BGB zu beachten wäre oder ein eigenständiges Rechtsinstitut ist. Im Fachschrifttum wird vertreten, daß ein Staatshaftungsanspruch neben einem Erstattungs-

202) BGH 09.10.2003 – III ZR 342/02, DB 2004, 433

203) EuGH 05.03.1996 – Rs. C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du pecheur und Factortame), Slg. 1996, I-1029 Rdn. 44; Gündel EWS 2004, 8, 15

204) EuGH 24.03.2009 – Rs. C-445/06 (Danske Slagterier), DStR 2009, 703 Rdn. 59

205) EuGH 24.03.2009 – Rs. C-445/06 (Danske Slagterier), DStR 2009, 703 Rdn. 60 ff.

206) EuGH 24.03.2009 – Rs. C-445/06 (Danske Slagterier), DStR 2009, 703 Rdn. 64

207) EuGH 24.03.2009 – Rs. C-445/06 (Danske Slagterier), DStR 2009, 703 Rdn. 65

208) EuGH 24.03.2009 – Rs. C-445/06 (Danske Slagterier), DStR 2009, 703 Rdn. 67

209) Langenbucher, Europarechtliche Bezüge des Privatrechts, 2005, § 1 Rdn. 117

anspruch geltend gemacht werden könne,²¹⁰⁾ womit für diesen Fall § 839 Abs. 3 BGB verdrängt würde.²¹¹⁾ Zur Entscheidung des EuGH²¹²⁾ i.S. Danske Slagterier wurde zuvor schon ausgeführt.

Dies ist aus folgenden Gründen bedeutsam: Im Hinblick auf § 839 Abs. 3 BGB lässt der BFH eine Bestandskraft von Steuerbescheiden im Hinblick auf eine nachträglich ergangene Entscheidung des EuGH nicht zu, wenn zuvor nicht im Anschluss an den Bescheid der Rechtsweg u.a. auch mittels finanzgerichtlicher Klage erschöpft wurde.²¹³⁾ Und ein Erlassverfahren schließt der BFH aus, wenn die Steuerfestsetzung zum Zeitpunkt des Ergehens der Einspruchsentscheidung ex ante auf der Grundlage der damaligen Rechtsprechung nicht unvertretbar war.²¹⁴⁾

Soweit der BFH²¹⁵⁾ iudiziert, auch bei nachträglich erst erkanntem Verstoß gegen das Unionsrecht komme es zu keiner Durchbrechung der Bestandskraft, läßt der BFH insoweit keinen weiteren Primärrechtsschutz zu, so daß der nachträglich festgestellte Verstoß gegen das Unionsrecht im Rahmen des Sekundärrechtsschutzes thematisiert werden kann. Und in diesem Zusammenhang ist zu thematisieren, daß Auslegungsentscheidungen des EuGH auch bei Streitfällen zu beachten sind, die sich vor dem Ergehen solcher Entscheidungen zugetragen haben.²¹⁶⁾ Denn Entscheidungen des EuGH haben keine konstitutive sondern nur deklaratorische Bedeutung.

e) Rechtsverletzung

Ein gemeinschaftsrechtlicher Haftungsanspruch setzt voraus:²¹⁷⁾

(1) Verletzung einer dem Einzelnen Rechte verleihenden Norm.²¹⁸⁾

Dies kann im Handeln oder Unterlassen staatlicher Organe oder des Gesetzgeber liegen, wobei eine Zurechenbarkeit einer Verletzungshandlung dem Staat gegenüber ausreicht.²¹⁹⁾

(2) Hinreichende Qualifizierung des Verstoßes.²²⁰⁾

Dies ist bei Offenkundigkeit und Erheblichkeit eines Verstoßes gegeben, etwa wenn gegen eine vorhandene EuGH-Rechtsprechung verstoßen wird oder ein Mitgliedstaat ein ihm eingeräumtes Ermessen offenkundig und erheblich überschreitet.²²¹⁾ Bei legislativem Verstoß gegen das Ge-

210) *de Weerth* DStR 2008, 1669, 1670

211) So wohl *de Weerth* DStR 2008, 1669, 1671

212) EuGH 24.03.2009 – Rs. C-445/06 (*Danske Slagterier*), DStR 2009, 703

213) BFH 29.05.2008 – V R 45/06, BFH/NV 2008, 1889, 1892

214) BFH 29.05.2008 – V R 45/06, BFH/NV 2008, 1889, 1891 f.

215) BFH 16.09.2010 – V R 51/09, BFH/NV 2011, 569

216) BFH 30.07.2010 – VII B 217/08, BFH/NV 2011, 577 Rdn. 6

217) BGH 22.01.2009 – III ZR 233/07, NJW 2009, 2534 Rdn. 12; *Cole/Haus* JuS 2003, 760, 766

218) EuGH 26.01.2010 – Rs. C-118/08 (*Transportes Urbanos*), EWS 2010, 87 Rdn. 30; BGH 24.11.2005 – III ZR 04/05, DStR 2006, 1424, 2425

219) *Kremer* NJW 2004, 480, 481

220) EuGH 26.01.2010 – Rs. C-118/08 (*Transportes Urbanos*), EWS 2010, 87 Rdn. 30; BGH 24.11.2005 – III ZR 04/05, DStR 2006, 1424, 2425; BGH 22.01.2009 – III ZR 233/07, NJW 2009, 2534 Rdn. 22; *Kremer* NJW 2004, 480, 481

221) EuGH 05.03.1996 – Rs. C-46/93 und C-48/93 (*Brasserie du pecheur und Factortame*), Slg. 1996, I-1029 Rdn. 38

meinschaftsrecht müssen zusätzlich die Grenzen der Rechtssetzungsbefugnisse offenkundig und erheblich überschritten worden sein.²²²⁾ Mit dem BGH²²³⁾ müssen alle Gesichtspunkte des Einzelfalles unter Berücksichtigung aller Umstände, insbesondere der vom EuGH entwickelten Leitlinien, berücksichtigt werden, insbesondere folgendes:

- Maß an Klarheit und Genauigkeit der verletzten Vorschrift;
- wurde der Verstoß oder Schaden vorsätzlich begangen/zugefügt;
- ist ein Rechtsirrtum entschuldbar oder nicht;
- hat das Verhalten eines Gemeinschaftsorgans dazu beigetragen, daß nationale Maßnahmen oder Praktiken in gemeinschaftsrechtswidriger Weise eingeführt oder aufrecht erhalten wurden.

In diesem Zusammenhang ist bei Vorliegen eines hinreichend qualifizierten Verstoßes zusätzlich zu prüfen, ob es für den Verstoß nicht Rechtfertigungsgründe geben kann.²²⁴⁾ Nationale Maßnahmen, die europäische Grundfreiheiten behindern oder weniger attraktiv machen, können unter folgenden Voraussetzungen *zulässig* sein:

- sie müssen in *nicht diskriminierender* Weise angewendet werden;
- sie müssen zwingenden Gründen des *Gemeinwohls* entsprechen;
- sie müssen zur Erreichung des verfolgten Ziels *geeignet* sein;²²⁵⁾
- sie dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist (Verhältnismäßigkeit).²²⁶⁾

Dabei müssen aber alle aus dem nationalen Recht abgeleiteten Rechtfertigungsgründe auch den Voraussetzungen der gemeinschaftsrechtlichen Grundrechte entsprechen.²²⁷⁾ Folglich kann ein hinreichend qualifizierter Verstoß in folgenden Fällen gerechtfertigt sein:

Sonderregelung für Ausländer aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit. Der Schutz wirtschaftlicher Interessen fällt nicht unter den Begriff der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit.²²⁸⁾ Ferner: Keine Berufung auf Gemeinschaftsrecht bei mißbräuchlicher oder

222) BGH 22.01.2009 – III ZR 233/07, NJW 2009, 2534 Rdn. 22

223) BGH 22.01.2009 – III ZR 233/07, NJW 2009, 2534 Rdn. 22

224) EuGH 17.04.2007 – Rs. C-470/03 (A.G.M.-COS.MET), EWS 2007, 228 Rdn. 67; BGH 22.01.2009 – III ZR 233/07, NJW 2009, 2534 Rdn. 19

225) EuGH 13.11.2003 – Rs. C-42/02 (Lindmann), Slg. 2003, I-13519 Rdn. 25; EuGH 15.05.2008 – Rs. C-414/06 (Lidl), EuZW 2008, 402 Rdn. 27

226) EuGH 31.03.1993 – Rs. C-19/92 (Kraus), Slg. 1993, I-1663 Rdn. 32; EuGH 30.11.1995 – Rs. C-55/94 (Gebhard), Slg. 1995, I-4165 Rdn. 37; EuGH 09.03.1999 – Rs. C-212/97 (Centros), Slg. 1999, I-1459 Rdn. 34; EuGH 26.11.2002 – Rs. C-100/01 (Oteiza Olazabal), Slg. 2002, I-10981; EuGH 13.11.2003 – Rs. C-42/02 (Lindmann), Slg. 2003, I-13519 Rdn. 25; EuGH 12.01.2006 – Rs. C-504/04 (Agrarproduktion Staebelow), Slg. 2006, I-679 Rdn. 35; EuGH 08.05.2008 – Rs. C-491/06 (Danske Svineproducenter), EuZW 2008, 411 Rdn. 31; EuGH 15.05.2008 – Rs. C-414/06 (Lidl), EuZW 2008, 402 Rdn. 27

227) Zorn/Twadosz DStR 2007, 2185,2187

228) EuGH 09.03.1999 – Rs. C-212/97 (Centros), Slg. 1999, I-1459 Rdn. 34

betrügerischem sich Berufen darauf.²²⁹⁾ Die Wahrnehmung der Möglichkeiten des Gemeinschaftsrechts zum eigenen Nutzen ist allerdings kein Mißbrauch.²³⁰⁾ Mitgliedstaaten haben das Recht, Abhilfe gegen und Schutz vor Mißbrauch zu ergreifen, wenn konkrete Anhaltspunkte dazu im Einzelfall gegeben sind; abstrakte Wertungen aufgrund eines Gesetzes reichen nicht.²³¹⁾ Weiter: Zwingende Gründe des Gemeinwohls. Dazu kann der Schutz von Gläubigerinteressen gehören.²³²⁾ Dazu kann aber unter engen Voraussetzungen auch gehören, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu erhalten.²³³⁾ Die Niederlassungsfreiheit kann nur aus Gründen des Allgemeininteresses eingeschränkt werden.²³⁴⁾ Außerdem muß der Kausalzusammenhang beachtet werden,²³⁵⁾ d.h. zwischen dem Verstoß und dem Schaden muß ein unmittelbarer Kausalzusammenhang bestehen.²³⁶⁾ Außerdem muß der Äquivalenzgrundsatz²³⁷⁾ beachtet werden. Die Haftungsvoraussetzungen eines gemeinschaftsrechtlichen Haftungsanspruchs dürfen von nationalen Gerichten von keinen strengeren Voraussetzungen abhängig gemacht werden, als bei einem vergleichbaren und nach nationalem Recht zu beurteilenden Haftungsfall gegeben wäre (Äquivalenzgrundsatz). Bei der Anwendung sämtlicher Rechtsbehelfe darf mithin nicht danach unterschieden werden, ob es sich um einen Verstoß gegen Unionsrecht oder nationales Recht handelt.²³⁸⁾ Und beim Verstoß gegen Unionsrecht darf nicht darauf abgestellt werden, daß der Verstoß zuvor durch eine Entscheidung des EuGH in einem Vorabentscheidungsverfahren festgestellt wurde.²³⁹⁾ Und schließlich muß der Effektivitätsgrundsatz beachtet werden, d.h. die Verfahrensregeln müssen so ausgestaltet sein, dass die Geltendmachung des gemeinschaftsrechtlichen Haftungsanspruchs nicht übermäßig erschwert wird (Effektivitätsgrundsatz).²⁴⁰⁾

Offen ist, ob diese vorgenannten Voraussetzungen, wie sie der EuGH für einen Verstoß der Legislativen postuliert hat, auch bei Verstößen der Judicativen gefordert werden. *Kremer*²⁴¹⁾ meint, da der EuGH in der Rechtssache Köbler darauf nicht eingegangen sei, komme es bei Verstößen der Judicativen auf die Kumulation aller vorgenannten Voraussetzungen nicht an. Der Prozessanwalt sollte sich darauf nicht verlassen, sondern vorsichtshalber alle vorgenannten Voraussetzungen begründen.

229) EuGH 09.03.1999 – Rs. C-212/97 (Centros), Slg. 1999, I-1459 Rdn. 24.

230) EuGH 09.03.1999 – Rs. C-212/97 (Centros), Slg. 1999, I-1459 Rdn. 27

231) EuGH 10.07.1986 – Rs. C-79/85 (Segers), Slg. 1986, 2375 Rdn. 17; EuGH 09.03.1999 – Rs. C-212/97 (Centros), Slg. 1999, I-1459 Rdn. 24.

232) EuGH 09.03.1999 – Rs. C-212/97 (Centros), Slg. 1999, I-1459 Rdn. 32 ff.

233) Iüngst: EuGH 18.09.2003 – Rs. C-168/01 (Bosal), Slg. 2003, I-9409 Rdn. 29. Weniger streng EuGH 07.09.2004 – Rs. C-319/02 (Manninen), slg. 2004, I-7477 Rdn. 45, wo er nicht mehr auf der Identität des Steuerpflichtigen besteht. Ferner Darstellung m.w.N. bei *Albath/Wunderlich* EWS 2006, 205, 206 f.

234) EuGH 15.05.2008 – Rs. C-414/06 (Lidl), EuZW 2008, 402 Rdn. 27

235) EuGH 26.01.2010 – Rs. C-118/08 (Transportes Urbanos), EWS 2010, 87 Rdn. 30; BGH 24.11.2005 – III ZR 04/05, DStR 2006, 1424, 2425

236) EuGH 05.03.1996 – Rs. C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du pecheur und Factortame), Slg. 1996, I-1029 Rdn. 51

237) EuGH 26.01.2010 – Rs. C-118/08 (Transportes Urbanos), EWS 2010, 87 Rdn. 33

238) EuGH 26.01.2010 – Rs. C-118/08 (Transportes Urbanos), EWS 2010, 87 Rdn. 33 m.w.N.

239) EuGH 26.01.2010 – Rs. C-118/08 (Transportes Urbanos), EWS 2010, 87 Rdn. 38 m.w.N.

240) EuGH 04.09.2000 – Rs. C-424/97 (Haim II), Slg. 2000, I-5123 Rdn. 32; *Cole/Haus* JuS 2003, 760, 767

241) *Kremer* NJW 2004, 480, 482

Indem der EuGH sich für den Fall eines Staatshaftungsanspruches wegen Verstoßes der Indicativen gegen Gemeinschaftsrecht der Meinung der Bundesrepublik Deutschland nicht angeschlossen hat, eine solche nur anzunehmen, wenn die Nichtanwendung von Gemeinschaftsrecht „objektiv unvertretbar“ bzw. ein „subjektiv vorsätzlicher Verstoß“ sei,²⁴²⁾ bedürfen solche Erwägungen keiner schriftsätzlichen Auseinandersetzung. Wohl aber sind Verstöße gegen das Diskriminierungsverbot und den Effektivitätsgrundsatz anzusprechen.²⁴³⁾

f) Kausalität

Auch hier wird man zwischen der haftungsbegründenden und der haftungsausfüllenden Kausalität unterscheiden müssen. Erstere bezieht sich auf die Kausalität zwischen Verstoß und darzulegender Pflichtverletzung des Mitgliedstaates bzw. eines seiner Institutionen, letzteres auf die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Schaden. Die Kausalität festzustellen, ist Sache des nationalen Gerichts.²⁴⁴⁾

g) Beklagte(r)

Das Handeln eines Beamten ist dem Staat dann zurechenbar, wenn aufgrund der Umstände des Einzelfalles bei dem Adressaten der Eindruck entsteht, daß es sich um ein amtliches tun/Unterlassen handelt, der Beamte folglich mit Amtsautorität handelt.²⁴⁵⁾ Ob neben dem Mitgliedstaat auch der Beamte persönlich haftet, hat der EuGH wie folgt beantwortet:

Der Mitgliedstaat habe bei Vorliegen der *Voraussetzungen* eines gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsanspruches den verursachten Schaden im Rahmen des nationalen Haftungsrechts zu beheben. Dabei dürfen aber die

„im Schadensersatzrecht der einzelnen Mitgliedstaaten festgelegten materiellen und formellen Voraussetzungen in einem solchen Kontext nicht ungünstiger sein als bei ähnlichen Klagen, die nur nationales Recht betreffen, und sie dürfen nicht so ausgestaltet sein, dass sie eine Entschädigung praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren.“²⁴⁶⁾

Folglich dürfe ein Mitgliedstaat beim gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsanspruch keine zusätzlichen mitgliedstaatlichen *Voraussetzungen* verlangen, die eine *angemessene* effektive Entschädigung bzw. Schadensersatz erschweren.²⁴⁷⁾ Folglich sei es mit dem Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar, wenn etwa nach nationalem Recht der Ersatz entgangenen Gewinns ausgeschlossen würde.²⁴⁸⁾

242) *Kremer* NJW 2004, 480, 482

243) *Kremer* NJW 2004, 480, 482

244) EuGH 17.04.2007 – Rs. C-470/03 (A.G.M.-COS.MET), EWS 2007, 228 Rdn. 83

245) EuGH 17.04.2007 – Rs. C-470/03 (A.G.M.-COS.MET), EWS 2007, 228 Rdn. 66

246) EuGH 17.04.2007 – Rs. C-470/03 (A.G.M.-COS.MET), EWS 2007, 228 Rdn. 89 u.H.a. EuGH 19.11.1991 – Rs. C-06/90 und 09/90 (Francovich), Slg. 1991, I-5257 Rdn. 42 und 43

247) EuGH 17.04.2007 – Rs. C-470/03 (A.G.M.-COS.MET), EWS 2007, 228 Rdn. 90, 94

248) EuGH 17.04.2007 – Rs. C-470/03 (A.G.M.-COS.MET), EWS 2007, 228 Rdn. 95

Ob der Beamte neben dem Mitgliedstaat haftet, ist nicht eine Frage der Voraussetzungen des gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsanspruches. Dies kann sich folglich nach nationalem Recht richten. Verlangt dies eine persönliche Haftung neben der des Mitgliedsstaates nicht, so verstößt dies mit dem EuGH nicht gegen das Gemeinschaftsrecht.²⁴⁹⁾

h) Verjährung

Der gemeinschaftsrechtliche Staatshaftungsanspruch verjährt nach den §§ 195 ff. BGB.²⁵⁰⁾ Im Rahmen eines Vorlageverfahrens zum EuGH bat der BGH²⁵¹⁾ um Klärung der Frage, ob ein gemeinschaftsrechtlicher Staatshaftungsanspruch so lange nicht verjähren dürfe, so lange beim EuGH in einer entsprechenden Angelegenheit noch ein Vertragsverletzungsverfahren anhängig sei bzw. der Beginn einer Verjährungsfrist nicht vor dem Zeitpunkt der Umsetzung einer Richtlinie gegeben sein könne.²⁵²⁾ Inzwischen hat der EuGH²⁵³⁾ dazu entschieden, dies allerdings zu § 852 Abs. 1 BGB a.F., der sich von den nunmehr geltenden §§ 195, 199 BGB dadurch unterschied, daß damals Kenntnis vom Schaden und nunmehr u.a. Kenntnis von den anspruchsbegründenden Umständen gefordert wird:

- Die nationale Verjährungsfrist von 3 Jahren (damals des § 852 Abs. 1 BGB a.F.) bezeichnet der EuGH als angemessen.²⁵⁴⁾ Dies dürfte damit auch für die nunmehr geltenden §§ 195, 199 BGB gelten.²⁵⁵⁾
- Ein Anspruchsteller muß mit dem EuGH bezüglich der Geltendmachung eines EU-gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsanspruches nicht ein den Gemeinschaftsrechtsverstoß feststellendes Urteil abwarten, muß also nicht zuvor auf ein Urteil eines Vertragsverletzungsverfahrens abwarten, das von der EU-Kommission eingeleitet wurde.²⁵⁶⁾

So lange fachgerichtlicher Primärrechtsschutz bzw. zuvor ein gebotenes Widerspruchsverfahren in Anspruch genommen wird, sind Ansprüche aus gemeinschaftsrechtlichem Staatshaftungsanspruch verjährungsmäßig gehemmt (§§ 204 Abs. 1 Nr. 1, 209 BGB).²⁵⁷⁾

249) EuGH 17.04.2007 – Rs. C-470/03 (A.G.M.-COS.MET), EWS 2007, 228 Rdn. 99

250) BGH 12.10.2006 – III ZR 144/05, NVwZ 2007, 362, Rdn. 19. Nach BGH (aaO Rdn. 23 m.w.N.) verjähren gemeinschaftsrechtliche Staatshaftungsansprüche aus der Zeit vor dem 31.12.2001 nach § 852 Abs. 1 BGB a.F. – Ferner *de Weerth* DStR 2008, 1669, 1671; *Dörr* WM 2010, 961, 967. - Nach BGH 12.05.2011 – III ZR 59/10, Rdn. 39 sind Verjährungsfristen durch eingelegten Einspruch gehemmt bis zur Bestandskraft der Einspruchsentscheidung bzw. bis zur Rechtskraft der finanzgerichtlichen Entscheidung. Daran ändert der Umstand nichts, daß der Bescheid gemäß § 164 Abs. 1 AO ergangen war.

251) BGH 12.10.2006 – III ZR 144/05, NVwZ 2007, 362, Rdn. 32

252) BGH 12.10.2006 – III ZR 144/05, NVwZ 2007, 362, Rdn. 46

253) EuGH 24.03.2009 – Rs. C-445/06 (Danske Slagterier), DStR 2009, 703

254) EuGH 24.03.2009 – Rs. C-445/06 (Danske Slagterier), DStR 2009, 703 Rdn. 32

255) *de Weerth* DStR 2009, 707, 708

256) EuGH 24.03.2009 – Rs. C-445/06 (Danske Slagterier), DStR 2009, 703 Rdn. 39

257) BGH 12.05.2011 – III ZR 59/10, Rdn. 39, 55 f.; *Dörr* WM 2010, 961, 967

3. Beispiele

Die Bundesrepublik Deutschland ist als Mitgliedstaat der EU verpflichtet, EU-Recht vorrangig vor dem nationalen Recht anzuwenden (sog. Anwendungsvorrang), wenn das nationale Recht zum Gemeinschaftsrecht im Widerspruch stehen sollte.²⁵⁸⁾ Geschieht dies nicht, kommt eine Haftung des Mitgliedstaates aufgrund unionsrechtlichem Staatshaftungsrecht in Betracht,²⁵⁹⁾ wenn ein hinreichend qualifizierter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht gegeben ist und zwischen diesem Verstoß und dem dem Einzelnen entstandenen Schaden ein unmittelbarer Kausalzusammenhang besteht.²⁶⁰⁾ Dies gilt auch dann, wenn ein FA USt-Bescheide und eine Einspruchsentscheidung erläßt, die nicht im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht stehen. So kann z.B. nicht nach nationalem Recht ein Missbrauchsfall angenommen werden, wenn sich an Hand von Richtlinienvorgaben ergibt, daß kein Missbrauchsfall vorliegt.²⁶¹⁾ Zwar hat nach dem BGH²⁶²⁾ das FA bei der Umsetzung und Anwendung von Gemeinschaftsrecht in nationalem Recht einen gewissen Ermessens- und Gestaltungsspielraum. Wenn aber der Ermessensspielraum erheblich oder gar auf 0 reduziert ist, dann kann bereits die bloße Verletzung der Richtlinie bzw. des Gemeinschaftsrechts dazu führen, darin einen hinreichend qualifizierten Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht zu sehen.

Ob ein hinreichend qualifizierter Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht i.S.d. gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsanspruchs gegeben ist, ist zu beurteilen Sache des nationalen Gerichts und bedarf keiner Vorlage an den EuGH.²⁶³⁾

VIII. Fazit

Soweit manche Finanzämter meinen, man könne einfach belastende Steuerbescheide erlassen, da im Falle des § 164 AO bzw. § 165 AO immer noch die Möglichkeit der Korrektur bestehe, wird übersehen, daß es nur wegen solcher Korrekturmöglichkeiten kein Recht der Finanzverwaltung auf Erlass rechtswidriger Bescheide gibt. Vielmehr ist jedes Finanzamt von Anfang an dazu verpflichtet, nur rechtmäßige Steuerbescheide zu erlassen. Wird dagegen verstoßen, kann dies wegen Amtspflichtverletzung einen Amtshaftungsfall zur Folge haben. Und wird durch ein Finanzamt bzw. Finanzgericht bzw. den BFH entscheidungserhebliches EU-Gemeinschaftsrecht nicht (zutreffend) angewandt, so kann dies einen EU-gemeinschaftsrechtlichen Entschädigungsanspruch zur Folge haben.

258) *Wagner* ZSteu 2010, 355 m.w.N.

259) BGH 12.05.2011 – III ZR 59/10, WM 2011, 1670 Rdn. 13 m.w.N.

260) BGH 12.05.2011 – III ZR 59/10, WM 2011, 1670 Rdn. 23; *Schlick* NJW 2011, 3137, 3139; *Wagner* ZSteu 2011, 30 m.w.N.

261) BGH 12.05.2011 – III ZR 59/10, WM 2011, 1670 Rdn. 22

262) BGH 12.05.2011 – III ZR 59/10, WM 2011, 1670 Rdn. 25 u.H.a. EuGH 24.09.1998 – Rs. C-319/96 (Brinkmann I), EuZW 1998, 658 Rdn. 30 f.; EuGH 28.06.2001 – Rs. C-118/00 (Gervais Larsy), EuZW 2001, 477 Rdn. 46 f.; EuGH 25.01.2007 – Rs. C-278/05 (Robins), EuZW 2007, 182 Rdn. 73

263) *Schlick* NJW 2011, 3137, 3140