

Update 1- 7: Cum & Ex

- Zum angeblich größten Steuerskandal der Bundesrepublik -

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

und Ass. jur. Thomas F. Spemann, Wiesbaden

In den Medien war in großer Überschrift zu lesen, „Steuerbetrug mit Aktiengeschäften – Größter Steuerskandal der Bundesrepublik,“ womit das Thema cum & ex angesprochen war. 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. Zu all dem soll hier eine gegenteilige Position eingenommen werden und an Hand der jeweiligen Gesetzeslage verdeutlicht werden, daß die verfassungsrechtlichen Grundlagen sowohl beim Primär- wie auch beim Sekundärrechtsschutz schlicht ausgeblendet werden.²⁾

Inhalt

I.	Einleitung	3
II.	Jüngere Entwicklung	5
1.	Die Fragwürdigkeit staatlichen Handelns und der Berichterstattung durch Medien, dargestellt am Beispiel cum und ex	6
a)	Strafrechtliche Würdigung	7
a1)	Keine Steuerhinterziehung bei cum und ex (keine Haupttat)	7
a2)	Strafrechtlich Einordnung des Verschaffens von steuerrelevanten Daten auf Steuer-CDs (Vortat)	7
a3)	Anklageerhebung	9
b)	Steuerfestsetzungsverfahren - kein materiellrechtlicher Steuererstattungsanspruch	9
2.	Die Zukunft	10

Stand: 27.01.2021

- 1) Bruns DStR 2010, 2061, 2065
- 2) Die Autoren waren bzw. sind nicht an cum & ex – Geschäften im Wege der Gestaltungsberatung oder unterstützend tätig gewesen wie auch dieser Beitrag nicht auf eine Anfrage aus der Praxis zurückzuführen ist.

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

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

Bankverbindung:

III. Worum geht es ?	10
1. Begriffliches	10
2. Sachverhalt	11
a) Zur doppelten Kapitalertragsteuererstattung bzw. -anrechnung	11
b) BFH	12
b1) BFH 15.12.1999	12
b2) BFH 16.04.2014	13
b3) Hinweis	13
3. Gesetzeslage	13
a) Bis 31.12.2006	14
b) Ab 01.01.2007	15
c) Ab 31.12.2011	15
IV. Verfassungsrechtliche Überlegungen	15
1. Steuerrecht	15
2. Steuerstrafrecht	19
V. Zwischenergebnis	22
VI. Cum & Ex- interessengeleitete Behauptung ?	22
1. Einleitung	22
2. Zum Diskussionsstand	23
VII. Amtshaftungsrechtliche Folgen	24
1. Einleitung	24
2. Notwendige Gesetzesgrundlagen für Steuer(rück)forderungen durch Finanzämter und steuerstrafrechtliche Ermittlungen der Staatsanwaltschaften	24
3. Amtshaftung	29
a) Amtshaftungsrechtliche Folgen fehlerhaften Handelns der Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit	29
a1) Voraussetzungen	29
a2) Verstöße gegen § 88 Abs. 2 AO	32
a2.1) Rechtsprechung	32
a2.2) Fachschrifttum	33
a3) Schadensersatzrechtliche Folgen und Beispielfälle	33
b) Schadensersatzrechtliche Folgen des Verstoßes gegen § 152 Abs. 2 StPO i.V.m. dem Beschleunigungsgebot und dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz	34
b1) Rechtsprechung	35
b2) Fachschrifttum	35
b3) Schadensersatzrechtliche Folgen	36
VIII. Fazit	36
IX. Update 1: Die Zeit ab 11/2015	37
1. Das Szenario	37
2. Pikanterien	39
3. Rechtsprechung	39
a) Strafrechtsprechung	39
b) Finanzrechtsprechung	39

X.	Update 2: Die Zeit ab 03/2016	40
1.	§ 90 Abs. 2 Satz 2 Alt. 1 BVerfGG (Vorabentscheidungsverfahren)	40
2.	Der Untersuchungsausschuss	41
XI.	Update 3: Die Zeit ab 09/2016	42
1.	HVB verklagt Vorstandstrio in Höhe von EUR 180 Mio.	42
2.	Steuerberater sollen für Steuerausfälle bei Steuermodellen haften ?	42
3.	Rufmord statt Würdigung der rechtlichen Grundlagen	43
4.	Behauptung statt rechtliche Begründung	44
XII.	Update 4: Die Zeit ab 01/2017	44
XIII.	Update 5: Die Zeit ab 10/2018	45
XIV.	Update 6: Die Zeit ab 06/2019	45
XV.	Update 7: Die Zeit ab 11/2020	46

I. Einleitung

In den Medien war davon die Rede, Anleger hätten angeblich einen Steuerschaden von fast EUR 350 Mio. angerichtet; es wird inzwischen sogar von Steuerschäden in Milliardenhöhe gesprochen;³⁾ *Iwersen/Kröner/Votsmeier* sprechen gar von EUR 12 Mrd. aufgrund eigener Recherchen.⁴⁾ **Inzwischen ist sogar davon die Rede, dem Staat seien durch „Cum-Ex“ Steuergestaltungen EUR 55, 2 Mrd. entgangen.**⁵⁾ 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.**⁶⁾ Die „Tätergruppe“ bestehe angeblich vorwiegend aus Personen, die in von der schweizerischen 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.⁷⁾

Gleichzeitig berichten Medien,⁸⁾ der BFH⁹⁾ 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

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

4) *Iwersen/Kröner/Votsmeier*, Handelsblatt vom 05.04.2018, Seite 30

5) **FAZ vom 19.10.2018, Seite 19**

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

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

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

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

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.“¹⁰⁾

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 aus verfassungsrechtlichen Gründen. **Auch in juristischen Fachveröffentlichungen wird damit zusammenhängenden Fragen nicht nachgegangen.** 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 gesetzlichen 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 noch die Finanzverwaltung, sondern alleine das Gesetz. Dies hat das BVerfG¹¹⁾ 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

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

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

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.

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 das Gesetz in einer hinreichend bestimmten Fassung.

II. Jüngere Entwicklung

Deutsche Behörden bzw. Bundesländer – insbesondere NRW durch die Steuerfahndung Wuppertal - sind seit 2009/2010 dazu übergegangen, sog. Daten-CDs zu erwerben,¹²⁾ dies mit der Begründung, dadurch ließen sich geschätzte Steuermehreinnahmen in Milliardenhöhe generieren.¹³⁾ Daß diese Daten durch strafbares Handeln dubioser Dritter auf CDs gesammelt wurden, störte die

12) *Koblenzer*, „Steuersünder-CD“ – alles Schweizer Käse ? Grenzen (steuer-) strafrechtlicher Ermittlungsmethoden, in: ErbStB 2010, 116 ff.

13) *Votsmeier* Handelsblatt vom 03.11.2015, Seite 46

staatlichen Käufer solcher Daten-CDs nicht. So auch, als das Land NRW ein Datenpaket für von ihm gezahlten EUR 5 Mio. erwarb, weil man sich Steuermehreinnahmen von EUR 2 Mrd. versprach. Daneben werden regelmäßig Bußgelder von Banken in Höhe von bis zu EUR 600 Mio. geltend gemacht, gegen die Steuerfahnder und Staatsanwälte „wegen unsauberer Geschäfte ermitteln.“¹⁴⁾ Dieses Handeln wird im Hinblick auf die Frage der Rechtmäßigkeit nicht in Frage gestellt. Statt dessen spricht die Presse unreflektiert von Schlägen gegen Banken und Steuerbetrüger.¹⁵⁾

In einem Artikel am 14.12.2015¹⁶⁾ ist davon die Rede, Steuerfahndung und Politik würden einen neuen Anlauf unternehmen, milliardenschwere Steuererstattungen rund um sog. cum-ex-Geschäfte aufzuklären, um Geld zurück zu holen. Steuerfahnder würden gegen hunderte Fonds und Banken ermitteln und hätten fast 55.000 Personen im Visier, bei denen eine Großrazzia durchgeführt würde. Inzwischen hätten ferner die Partei Die Grünen im Bundestag einen Untersuchungsausschuss beantragt. Und der Finanzminister von NRW hätte Banken zu Selbstanzeigen aufgefordert, andernfalls mit Razzien gedroht wird.

Diese Drohgebärden zeigen Wirkung. So entschied inzwischen das LG Köln,¹⁷⁾ daß cum und ex-Geschäfte bei einem entsprechenden Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer den Straftatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO erfüllten. Aufgrund eines vergleichbaren Beschlusses des AG Köln soll die H.-Bank einen Bußgeldbescheid über EUR 9,8 Mio. und nochmals über EUR 19,1 Mio. akzeptiert haben.¹⁸⁾

Im Nachfolgenden soll diese Art inzwischen sich häufenden staatlichen Vorgehens rechtlich hinterfragt werden wie auch Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieses Vorgehens angemeldet werden.

1. Die Fragwürdigkeit staatlichen Handelns und der Berichterstattung durch Medien, dargestellt am Beispiel cum und ex

In Presseberichterstattungen ist davon die Rede, Staatsanwaltschaften würden noch heute an „dubiosen Steuerdeals“ ermitteln (cum und ex), dies obwohl die Steuergeschäfte wie auch deren Bestrafung umstritten seien.¹⁹⁾ An anderer Stelle wurde diesseits im einzelnen auf verfassungsrechtlicher Grundlage²⁰⁾ begründet, daß und warum cum und ex Geschäfte keine Steuerhinterziehung zum Gegenstand hatten²¹⁾ und auch steuerstrafrechtlich irrelevant waren,²²⁾ so daß

14) *Votsmeier* Handelsblatt vom 03.11.2015, Seite 46

15) *Iwersen/Votsmeier* Handelsblatt vom 02.11.2015, Seite 1: „Banken zockten 600 Millionen Euro ab – NRW kauft Informationen über illegale Steuerdeals der deutschen Geldhäuser“. - *Iwersen/Votsmeier* Handelsblatt vom 02.11.2015, Seite 8: „Die Jagd nach den Steuermilliarden“

16) T Online vom 14.12.2015

17) LG Köln 16.07.2015 – 106 Qs 1/15 (iuris)

18) FAZ vom 05.12.2015, Seite 28

19) *Iwersen/Votsmeier* Handelsblatt vom 02.11.2015, Seite 8, 9

20) *Spemann/Wagner*, Cum und ex – die andere Sicht der Dinge, Seite 7 - 11 in www.finanzwelt.de unter der Rubrik Recht 07.01.2015

21) *Spemann/Wagner*, Cum und ex – die andere Sicht der Dinge, Seite 1 - 11, 13 in www.finanzwelt.de unter der Rubrik Recht 07.01.2015

umgekehrt allenfalls Fälle der Amtshaftung gegen betreffende Bundesländer gegeben sein können, wenn diese zu Unrecht wegen angeblicher Steuerhinterziehung ermitteln und Steuern einreiben bzw. rufschädigend steuerstrafrechtlich ermitteln bzw. sogar Anklage erheben.²³⁾

Ohne sich damit und den verfassungsrechtlichen Grundlagen auseinanderzusetzen, wird interessengeleitet von *Spengel/Eisgruber*²⁴⁾ in einem Kurzbeitrag in einer steuerlichen Fachzeitschrift²⁵⁾ die Behauptung in den Raum gestellt/wiederholt, bei cum und ex-Geschäften habe es keine Gesetzeslücke gegeben. Alleine mit einer solchen unsubstantiierten Behauptung wird man sich staatlicherseits den verfassungsrechtlichen Grundlagen und den diesseits aufgezeigten prozessrechtlichen bzw. amtshaftungsrechtlichen Möglichkeiten Betroffener nicht entziehen können.

a) Strafrechtliche Würdigung

a1) Keine Steuerhinterziehung bei cum und ex (keine Haupttat)

Im Zusammenhang mit der Beschaffung von Daten-CDs mit Hilfe der Medien die Behauptung aufzustellen, man erwarte von Steuerbetrügern Steuermehreinnahmen in Milliardenhöhe, wofür Bundesländer an Dritte Millionenbeträge für den Kauf von Daten-CDs bezahlen, wie auch steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren eingeleitet werden, ohne dies auf gesicherter steuergesetzlicher und verfassungsrechtlicher Grundlage zu tun, wird nicht nur steuerprozessrechtlich und amtshaftungsrechtlich sondern auch strafrechtlich zu hinterfragen sein. Denn da sowohl steuerlich gemäß § 3 Abs. 1 AO wie auch steuerstrafrechtlich gemäß Art. 103 Abs. 2 GG ein Gesetzesvorbehalt gilt, muß sich eine Steuerpflicht bzw. eine steuerstrafrechtliche Verantwortung aus ausreichend bestimmter gesetzlicher Grundlage ergeben und nicht aus Wunschvorstellungen oder Interpretationen ohne bestimmte gesetzliche Grundlagen. Und da es steuerrechtlicher und steuerstrafrechtlicher Verantwortung bei cum und ex bis Ende 2011 an ausreichend bestimmten gesetzlichen Grundlagen fehlte, ist die Mär von erwarteten Steuermehreinnahmen in Milliardenhöhe ein Wunschdenken ohne gesicherte gesetzliche Grundlage. Folglich dient die Beschaffung von Daten-CDs letztlich der Erlangung von Steuermehreinnahmen von den Personen, die sich gegen steuerliche bzw. steuerstrafrechtliche Maßnahmen nicht (substantiiert) erwehren und dort gegen Personen, die eher keine Steuerhinterzieher sind. Ein mehr als befremdliches Vorgehen staatlicher Institutionen.

a2) Strafrechtlich Einordnung des Verschaffens von steuerrelevanten Daten auf Steuer-CDs (Vortat)

Derjenige/diejenige(n), die bei (ausländischen) Banken Daten deutscher Bürger sammeln, woraus sich deren Geldbewegungen ergeben, die dann auf Steuer-CDs gesammelt und an deutsche Bun-

22) *Spemann/Wagner*, Cum und ex – die andere Sicht der Dinge, Seite 11 - 13 in www.finanzwelt.de unter der Rubrik Recht 07.01.2015

23) *Wagner/Spemann*, cum und ex – amtshaftungsrechtliche Folgen, in www.finanzwelt.de unter der Rubrik Recht 07.01.2015

24) *Eisgruber* ist Mitglied der bayerischen Finanzverwaltung und *Spengel* ist Nicht-Jurist

25) DStR 2015, 785. Dazu *Wagner*, Cum & Ex – Interessengeleitete neue Behauptungen ? in www.raun-wagner.de zur Rubrik „Problemlösungen“ 22.04.2015

desländer verkauft werden, sind daraufhin zu überprüfen, ob es sich dabei um Straftäter handelt oder nicht.

Erfolgt dies bei ausländischen Kreditinstituten, richtet sich die Frage der Strafbarkeit dieses Handelns jeweils nach der ausländischen Rechtsordnung.²⁶⁾

Davon getrennt ist strafrechtlich die Frage zu beantworten, ob ein deutsches Bundesland bzw. der für dieses Bundesland handelnde Beamte seinerseits gegen deutsches Strafrecht verstößt, wenn er/es solche Steuer-CDs ankauft. § 259 Abs. 1 StGB stellt als Hehlerei unter Strafe, wenn jemand eine „Sache“ gestohlen oder erlangt hat und über diese verfügt. Eine strafrechtlich relevante Datenhehlerei gab es jedoch **bis zum 19.12.2015** in Deutschland nicht.²⁷⁾

Auch der Fall einer Begünstigung gemäß § 257 Abs. 1 StGB wird verneint, weil der Ankauf der Steuer-CD nicht der Hilfeleistung der Vorteilssicherung des Datenbeschaffers dient(e).²⁸⁾

- Wohl aber könnte in dem Ankauf und dem Auslesen der Daten-CDs der Straftatbestand der §§ 44 Abs. 2, 43 Abs. 2 BDSG i.V.m. § 53 StGB verwirklicht werden, weshalb der für das Bundesland tätige Beamte sich dieserhalb strafbar machen könnte.²⁹⁾
- Auch könnte der Fall des §§ 202a, 25 f. StGB gegeben sein (str.).³⁰⁾

Also haben Ermittlungsbehörden auch deshalb keinen Anspruch darauf, gespeicherte Daten zu ermitteln und zu nutzen, da dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 GG) unterfallend.³¹⁾ Wohl aber wären Staatsanwaltschaften verpflichtet, im Hinblick auf eventuell strafrechtlich relevantes Handeln der für das jeweilige Bundesland beim Kauf der Daten-CDs Handelnden zu ermitteln. Ob in diesem Zusammenhang diese Beamten sich auf einen unvermeidbaren Verbotsirrtum (§ 17 StGB) berufen könnten, ist derzeit offen.³²⁾

26) Gemäß *Koblenzer*, „Steuersünder-CD“ – alles Schweizer Käse ? Grenzen (steuer-) strafrechtlicher Ermittlungsmethoden, in: ErbStB 2010, 116, 117 wäre z.B. nach § 3 Abs. 1 StGB-CH Strafbarkeit gegeben.

27) *Koblenzer*, „Steuersünder-CD“ – alles Schweizer Käse ? Grenzen (steuer-) strafrechtlicher Ermittlungsmethoden, in: ErbStB 2010, 116, 117 - § 202 d (Datenhehlerei) wurde durch das Gesetz vom 10.12.2015 (BGBl. I 2318) in das StGB eingefügt.

28) *Koblenzer*, „Steuersünder-CD“ – alles Schweizer Käse ? Grenzen (steuer-) strafrechtlicher Ermittlungsmethoden, in: ErbStB 2010, 116, 118

29) *Koblenzer*, „Steuersünder-CD“ – alles Schweizer Käse ? Grenzen (steuer-) strafrechtlicher Ermittlungsmethoden, in: ErbStB 2010, 116, 119, 121; *Beck/Meinicke*, Stellungnahme der DGRI zum Entwurf eines Gesetzes zur Strafbarkeit der Datenhehlerei (Drucks. 18/1288) (RefE), CR 2015, 481, 482

30) *Beck/Meinicke*, Stellungnahme der DGRI zum Entwurf eines Gesetzes zur Strafbarkeit der Datenhehlerei (Drucks. 18/1288) (RefE), CR 2015, 481 – a.A. Münchener Strafgesetzbuch/*Graf*, 2003, Rdn. 11, wonach manuell erstellte Datensammlungen vom Schutz des § 202a StGB ausgeschlossen sein sollen. Dagegen sollen Daten auf Speichersystemen zu denen in Abs. 2 genannten Daten gehören (aaO Rdn. 13).

31) *Koblenzer*, „Steuersünder-CD“ – alles Schweizer Käse ? Grenzen (steuer-) strafrechtlicher Ermittlungsmethoden, in: ErbStB 2010, 116, 121 u.H.a. BVerfG 15.12.1983 – 1 BvR 209/83, BVerfGE 65, 1

32) *Koblenzer*, „Steuersünder-CD“ – alles Schweizer Käse ? Grenzen (steuer-) strafrechtlicher Ermittlungsmethoden, in: ErbStB 2010, 116, 121

a3) Anklageerhebung

Ob eine Anklage gegen

- Personen, die der Steuerhinterziehung bezichtigt werden bzw.
- Beamte, die für das entsprechende Bundesland den Ankauf der Steuer-CD bewirkt haben und die Daten ausgelesen haben,

erhoben wird oder das Ermittlungsverfahren eingestellt wird, entscheidet die StA, während für den Fall der Anklageerhebung über die Frage der Eröffnung des Hauptverfahrens bzw. der Einstellung des Hauptverfahrens das Gericht entscheidet (§ 199 Abs. 1 StPO). Da mit zuvor Ausgeführtem Daten, die auf der Steuer-CD enthalten sind, allenfalls aufgrund einer Straftat von Beamten erlangt wurden, die für das entsprechende Bundesland den Ankauf der Steuer-CDs bewirkt haben und die Daten ausgelesen haben, ist vom Gericht des Hauptverfahrens die noch nicht abschließend geklärte Frage zu beantworten, ob in Anbetracht des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung ein Beweisverwertungsverbot besteht.³³⁾

Die Fragestellung wird dann entschärft, wenn das Gericht für den Fall einer Anklageerhebung das Hauptverfahren nicht eröffnen würde und zwar bereits aus oben zu II. 1. genannten Rechtsgründen.

b) Steuerfestsetzungsverfahren - kein materiellrechtlicher Steuererstattungsanspruch

Mit oben Ausgeführtem wurde diesseits bereits an anderer Stelle im einzelnen auf verfassungsrechtlicher Grundlage³⁴⁾ begründet, daß und warum cum und ex Geschäfte keine Steuerhinterziehung zum Gegenstand hatten.³⁵⁾ Also fehlt es für ein Steuerfestsetzungsverfahren an dazu erforderlichen rechtlichen Grundlagen und dies bereits aus Rechtsgründen, so daß es nicht entscheidungserheblich ist, was sich auf den Steuer-CDs wiederfindet.³⁶⁾

Mithin dürfen die auf Steuer-CDs befindlichen Daten schon aus diesen einfachrechtlichen Gründen nicht verwertet werden, da aus dargelegten Rechtsgründen ein Steuerfestsetzungsverfahren nicht angezeigt wäre. Auch aufgrund des bereits angesprochenen Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 GG) wäre es der Finanzverwaltung verwehrt, gemäß § 92 AO zu ermitteln,³⁷⁾ zumal

33) *Koblenzer*, „Steuersünder-CD“ – alles Schweizer Käse ? Grenzen (steuer-) strafrechtlicher Ermittlungsmethoden, in: ErbStB 2010, 116, 122

34) *Spemann/Wagner*, Cum und ex – die andere Sicht der Dinge, Seite 7 - 11 in www.finanzwelt.de unter der Rubrik Recht 07.01.2015

35) *Spemann/Wagner*, Cum und ex – die andere Sicht der Dinge, Seite 1 – 11, 13 in www.finanzwelt.de unter der Rubrik Recht 07.01.2015

36) *Koblenzer*, „Steuersünder-CD“ – alles Schweizer Käse ? Grenzen (steuer-) strafrechtlicher Ermittlungsmethoden, in: ErbStB 2010, 116, 123

37) *Koblenzer*, „Steuersünder-CD“ – alles Schweizer Käse ? Grenzen (steuer-) strafrechtlicher Ermittlungsmethoden, in: ErbStB 2010, 116, 123

- wenn ein Steuerfestsetzungsverfahren aus genannten Rechtsgründen nicht durchzuführen ist und
- wenn der für das Bundesland beim Kauf der Steuer-CD handelnde Beamte betreffend Ankauf und dem Auslesen der Daten-CD sich dem Straftatbestand der §§ 44 Abs. 2, 43 Abs. 2 BDSG i.V.m. § 53 StGB bzw. § 202a StGB ausgesetzt haben kann.

2. Die Zukunft

Gemäß Art. 103 Abs. 2 GG kann

„eine Tat nur bestraft werden, wenn die Strafbarkeit gesetzlich bestimmt war, bevor die Tat begangen wurde.“

Dies ist wichtig, wenn es um den Entwurf eines Gesetzes zur Strafbarkeit der Datenhehlerei geht.³⁸⁾ Dieser Gesetzentwurf betreffend eines neuen § 202d StGB wurde auf Initiative Hessens in 04/2014 durch den Bundesrat in den Bundestag eingebracht. Seit dem 15.05.2015 liegt auch ein Referentenentwurf vor. **§ 202d StGB ist seit dem 10.12.2015 Bestandteil des StGB und könnte** jedenfalls keine Rückwirkung auf die Zeit bis Ende 2011 zur Folge haben, als Cum und Ex eine Rolle spielte, so daß dem hier nicht weiter nachgegangen werden soll.

III. 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 die ESt bzw. KSt angerechnet bzw. erstattet.³⁹⁾

38) BT-Drucks. 18/1288 – RefE – Dazu *Beck/Meinicke*, Stellungnahme der DGRI zum Entwurf eines Gesetzes zur Strafbarkeit der Datenhehlerei (Drucks. 18/1288) (RefE), CR 2015, 481

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

2. Sachverhalt

a) Zur doppelten Kapitalertragsteuererstattung bzw. -anrechnung

Wurden z.B. börsennotierte Aktien, die bei der depotführenden 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 diesen über. Dies erfolgte jedoch i.d.R. erst, nachdem der Veräußerer die Aktien zu liefern hatte, also erst am zweiten Börsentag nach Geschäftsabschluss.⁴⁰⁾

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 überging, 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.⁴¹⁾ 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.⁴²⁾

Bei Leerverkäufen über Aktien⁴³⁾ 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 girosammelverwahrter Aktien⁴⁴⁾ 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.⁴⁵⁾ 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.⁴⁶⁾ Daneben erhielt bei girosammelverwahrten Aktien auch der zivilrechtliche Eigentümer der von ihm am Dividendenstichtag gehaltenen Aktien eine Steuerbe-

40) *Podewils* FR 2011, 69

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

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

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

44) 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.

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

46) *Bruns* DStR 2010, 2061, 2062

scheinigung, 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.

b) BFH

b1) BFH 15.12.1999

Der BFH entschied zu folgendem Sachverhalt:⁴⁷⁾ 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 06.10.1993⁴⁸⁾ 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.⁴⁹⁾

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

b2) BFH 16.04.2014

Der BFH⁵⁰⁾ 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 Brokeragesellschaft 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“).“

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

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

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

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

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 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 Dividendentichtagen weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich Eigentümer der Aktien gewesen, weshalb ihr die Dividendenzahlungen gem. § 20 Abs. 2a EStG 2002⁵¹⁾ 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.⁵²⁾ 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,⁵³⁾ 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*.

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

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

53) *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.⁵⁴⁾ 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 ließ⁵⁵⁾ und die Depotbank KEST in Rechnung stellte, zu deren Einrichtung sie verpflichtet war (§ 44 Abs. 1 Satz 3 Var. 3 EStG a.F.).⁵⁶⁾

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.⁵⁷⁾ Dem Leerverkäufer entstand ein Steuervorteil und der Leerkäufer konnte die Anrechnung von KEST aufgrund ihm erteilter Steuerbescheinigung gleichwohl durchführen.⁵⁸⁾

*Bruns*⁵⁹⁾ 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 (Clearstream⁶⁰⁾) 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*⁶¹⁾ –, 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.

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

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

56) *Desens* DStR 2012, 2473

57) *Desens* DStR 2012, 2473; *Podewils* FR 2013, 481; *Schmich* GmbHHR 2014, 1177

58) *Desens* DStR 2012, 2473

59) *Bruns* DStR 2010, 2061, 2062

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

61) *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,⁶²⁾ 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.⁶³⁾

IV. Verfassungsrechtliche Überlegungen

1. Steuerrecht

*Bruns*⁶⁴⁾ 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.⁶⁵⁾ Die vollziehende Gewalt sowie die Rechtsprechung – auch die des BFH – sind an Gesetz und Recht gebunden (*Gesetzesbindung*),⁶⁶⁾ so daß sie sich über diese Gesetzesbindung nicht hinwegsetzen dürfen.⁶⁷⁾ Dies folgt einfachrechtlich zudem aus § 38 AO. Steuerliche Belastungen sind folglich nicht in das Belieben eines Finanzamtes oder der Finanzverwaltung gestellt und

62) Dazu *Rau* DStR 2013, 838

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

64) *Bruns* DStR 2010, 2061

65) BVerfG 28.07.2015 – 2 BvR 2558 u.a., WM 2015, 1798, 1802; **BFH 28.11.2016 – GrS 1/15, DStR 2017, 305 Rdn. 89 f. m.w.N.**; *Spindler*, FS Spiegelberger, 2009, Seite 471, 472

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

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

auch nicht in das Belieben der Finanzrechtsprechung. Vielmehr müssen 2 Voraussetzungen gegeben sein:

- 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.⁶⁸⁾

Finanzrechtsprechung und Finanzverwaltung dürfen sich folglich nicht aus der Rolle des Normanwenders in die einer normsetzenden Instanz begeben.⁶⁹⁾ 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.⁷⁰⁾

Dagegen wird – gemessen an der oben eingangs zitierten und wörtlich wiedergegebenen Rechtsprechung des BVerfG⁷¹⁾ - 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.⁷²⁾ Vielmehr ist die Finanzverwaltung nach dem aus Art. 20 Abs. 3 GG abzuleitenden Grundsatz der *Gesetzmäßigkeit der Verwaltung* an die Einhaltung *gesetzlicher* Vorgaben gebunden.⁷³⁾ Und fehlt es an bestimmten gesetzlichen Grundlagen muß abgewartet werden, bis der Gesetzgeber für bestimmte 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.⁷⁴⁾ Und nach dem von der Finanzverwaltung zu beachtenden, aus Art. 20 Abs. 3 GG abzuleitenden, Grundsatz des *Vorbehalts des Gesetzes* bedürfen belastende Verwaltungsakte oder Gerichtsentscheidungen zwingend einer bestimmten gesetzlichen Grundlage.⁷⁵⁾

Die Bundesrepublik Deutschland ist als sogenannter „Gesetzgebungsstaat“ verfassungsrechtlich verankert. Der Souverän ist das Volk, das vertreten wird durch die Abgeordneten des Deutschen

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

69) 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

70) 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)

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

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

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

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

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

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.

„Ein Gesetzgebungsstaat ist ein von unpersönlichen, daher generellen und vorbestimmten, daher für die Dauer gedachten Normierungen meß- und bestimmbareren 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.“⁷⁶⁾

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.“⁷⁷⁾

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*.⁷⁸⁾ Denn mit diesem Grundsatz soll erreicht werden, daß Steuerpflichtige aus dem Gesetzeswortlaut die ihn treffenden steuerlichen Belastungen mit hinreichender Sicherheit erkennen können⁷⁹⁾ 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“⁸⁰⁾

Denn gesetzliche Grundlagen dienen auch dazu, dem verfassungsrechtliche Prinzip des in Art. 20 Abs. 3 GG angelegten *Vertrauensschutzes* und der *Rechtssicherheit* Rechnung zu tragen.⁸¹⁾

„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.“⁸²⁾

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 ist, zu Lasten Betroffener die Rechtslage für Betroffene für die Vergangenheit zu verschlechtern, wenn es dafür in der Vergangenheit keine gesetzliche Grundlage gab.⁸³⁾

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

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

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

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

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

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

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

83) 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.⁸⁴⁾ 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,⁸⁵⁾ die sie ohne gesetzliche Grundlage zur Grundlage einer Regelbesteuerung machen, auch nicht per § 42 AO.⁸⁶⁾ 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*⁸⁷⁾ 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.⁸⁸⁾ Es wird gar von einer seit 2002 „bekannten Gesetzeslücke“ gesprochen, die 2007 nur halbherzig und erst 2012 vollständig vom Gesetzgeber geschlossen worden sei.⁸⁹⁾ Dann aber kann das Ausnutzen solcher gesetzgeberischer Inaktivitäten steuerlich nicht den Vorwurf der Steuerhinterziehung begründen⁹⁰⁾ und mithin auch keine verlängerte Festsetzungsverjährungsfrist von 10 Jahren (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) begründen, zumal das BVerfG iüngst (nochmals) folgendes verdeutlicht hat:

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

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

86) 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

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

88) *Bruns* DStR 2010, 2061, 2065

89) *Desens* DStR 2012, 2473 u.H.a. Der Spiegel 36/2009: „Steueroase Deutschland“

90) 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).⁹¹⁾ 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.“⁹²⁾

Und der jetzige ehemalige 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.**“⁹³⁾

Es ist schon bemerkenswert, daß die vorgenannten verfassungsrechtlichen Grundlagen und veröffentlichte Statements von 2 ehemaligen 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,⁹⁴⁾ zum anderen, daß der Gesetzgeber – nicht die vollziehende Gewalt oder die Rechtsprechung – die Strafbarkeit eines Verhaltens ohne gesetzliche Grundlage begründen kann.⁹⁵⁾

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

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

93) *Mellinghoff* in JbFS 2013/2014, XIII, XV

94) 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.“

95) *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 Analogie⁹⁶⁾ 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.“⁹⁷⁾

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 BVerfG⁹⁸⁾ 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.⁹⁹⁾ Bei § 370 AO handelt es sich um ein Blankettstrafgesetz. Denn § 370 AO setzt eine Steuerhinterziehung – gemessen an *gesetzlichen* Vorgaben des materiellen Steuerrechts – voraus.¹⁰⁰⁾ 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.¹⁰¹⁾ All dies ist jedenfalls in den Jahren bis zum 31.12.2006 nicht und vom 01.01.2007 – 31.12.2011 allenfalls unvollkommen geschehen.¹⁰²⁾ 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 Bestimmtheitsgrundsatz¹⁰³⁾ 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.¹⁰⁴⁾ Dies konnte aber aus verfassungsrechtlichen Gründen keine Rückwirkung erzeugen und zwar weder steuerrechtlich noch steuerstrafrechtlich.

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

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

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

99) *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

100) *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 von *Podewils* FR 2011, 69, 74 f. und *Podewils* FR 2013, 481, 482 nicht nachgegangen.

101) 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

102) *Seer/Krumm* DStR 2013, 1757

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

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

Es muß zwischen der matriellrechtlichen steuerlichen Frage der 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 werden. Wie zuvor dargelegt bedarf es jedoch betreffend Fragen der Strafbarkeit wegen des Verfassungsgrundsatzes des *nulla poena sine lege* der vorher genau bestimmten Strafnorm. Hat der Gesetzgeber wie geschehen, über viele Jahre bis Ende 2011 sehenden Auges heute so bezeichnete „Steuerschlußflöcher“ 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 BVerfG¹⁰⁵⁾ 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.“¹⁰⁶⁾

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*¹⁰⁷⁾ 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 BFH¹⁰⁸⁾ endgültig der Boden entzogen worden sei.

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

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

107) *Dresens* DSStR 2014, 2317, 2323

108) BFH 16.04.2014 – I R 2/12, DSStR 2014, 2012

V. 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 unregelt und schließt diese auch erst ab 2007 nur halberzig bzw. erst ab 2012 vollständig,¹⁰⁹⁾ dann begründet das Ausnutzen der vom Gesetzgeber bewußt 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.¹¹⁰⁾

Auch war im übrigen mit der zuvor angesprochenen Rechtsprechung des BVerfG¹¹¹⁾ 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 amtshaftungsrechtliche Ansprüche Betroffener nachgedacht werden kann. Und Medien, die gleichwohl in diesem Zusammenhang von Steuerhinterziehung bzw. Gestaltungsmissbrauch sprechen, betreiben keine Information sondern Desinformation.

VI. 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 Behauptungen aufgestellt, daß der Gesetzgeber 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 Steuerkandal in der Geschichte der Bundesrepublik Deutschland.“ Dieserhalb gibt es nach wie vor Steuerbeitreibungsverfahren, strafrechtliche Ermittlungsverfahren bzw. Strafverfahren und Scha-

109) *Desens* DStR 2012, 2473

110) 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

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

densersatzklagen 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 steuerstrafrechtlich. 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 ermangelt 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 gewidmet¹¹²⁾ 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*¹¹³⁾ erschienen. Dieser trägt den provokanten Titel „Die nicht vorhandene Gesetzeslücke bei Cum/Ex-Geschäften.“ Ein Nicht-Jurist¹¹⁴⁾ und ein Vertreter der Bayerischen Finanzverwaltung¹¹⁵⁾ 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 BFH¹¹⁶⁾ 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 Grundlagen¹¹⁷⁾ in sie betreffenden Steuerbeitragsverfahren, strafrechtliche Ermittlungsverfahren bzw. Strafverfahren und Schadensersatzklagen bis zur Rechtswegerschöpfung zu themati-

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

113) *Spengel/Eisgruber* DStR 2015, 785

114) *Spengel*

115) *Eisgruber*

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

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

sieren, 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 nochmals¹¹⁸⁾ thematisiert werden soll.

VII. 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 halberzig bzw. erst ab 2012 vollständig schloss. „Steuerschlupfloch“ oder „Gesetzeslücke“ sind rechtlich aber nichts anderes als fehlende bestimmte 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 amtspflichtwidrig.

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 amtspflichtwidrig.

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

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.¹¹⁹⁾ Vertritt man die Meinung, bei der EMRK handle 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.¹²⁰⁾ 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 vor¹²¹⁾ 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.¹²²⁾ Dies wiederum hat zur Folge, daß auch Finanzämter und Finanzgerichte incl. dem BFH sowie Staatsanwaltschaften das nationale Recht EMRK-konform auslegen müssen.¹²³⁾

Geschieht dies nicht, wäre bereits im nationalen Rechtszug aufgrund der neueren Rechtsprechung des BVerfG von den Fachgerichten Art. 7 Abs. 1 Satz 1 EMRK zu beachten:

Unionsgrundrechte gehörten bisher nicht zum Prüfungsmaßstab des BVerfG im Rahmen von Verfassungsbeschwerden.¹²⁴⁾ Nunmehr betont das BVerfG eine von ihm aus Art. 23 Abs. 1 GG abgeleitete Integrationsverantwortung der deutschen Staatsorgane, an der Entfaltung des Unionsgrundrechts mitzuwirken. Und deshalb dürfe die Gewährleistung des Grundrechtsschutzes nicht dazu führen, sich auf die Prüfung deutscher Grundrechte zu beschränken. Dem BVerfG obliege es, auch zu prüfen, ob eine Vorlagepflicht gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV vorhanden sei, wobei von ihm noch nicht entschieden ist, ob in Anbetracht seiner neueren Rechtsprechung eine Vorlagepflicht letztinstanzlicher Fachgerichte für EU-Grundrechtsfragen entfällt.¹²⁵⁾

Am Beispiel des Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK hat das BVerfG iüngst folgendes entschieden:

Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK lautet:

„Jede Person hat ein Recht darauf, daß über Streitigkeiten in bezug auf ihre zivilrechtlichen Ansprüche und Verpflichtungen von einem unabhängigen und unparteiischen, auf Gesetz beruhenden Gericht in einem fairen Verfahren öffentlich und in angemessener Frist verhandelt wird.“

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

120) Benda AnwBl 2005, 602

121) Britz NVwZ 2004, 173

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

123) Britz NVwZ 2004, 173.

124) Karpenstein/Kottmann EuzW 2020, 185

125) Karpenstein/Kottmann EuzW 2020, 185, 187

Wie nachfolgend ausgeführt, hat das BVerfG jüngst in seiner Entscheidung vom 06.11.2019 erstmals¹²⁶⁾ iudiziert, daß dann, wenn der Betroffene durch deutsche Institutionen bzw. Fachgerichte in seinen *europäischen* Grundrechten verletzt worden ist, die Grundrechtsrüge zunächst im Instanzenzug vor den deutschen Fachgerichten zu erheben ist, was nach Erschöpfung des Rechtsweges, wenn damit erfolglos geblieben, vom BVerfG überprüft wird. Dies aber nur dann, wenn der EuGH die Auslegung betreffenden Unionsgrundrechten bei anderer Gelegenheit bereits geklärt hat „oder die anzuwendenden Auslegungsgrundsätze aus sich heraus offenkundig sind“, andernfalls die entscheidungserheblichen Fragen dem EuGH gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV vorzulegen sind.¹²⁷⁾

In seiner Entscheidung vom 06.11.2019¹²⁸⁾ befaßt sich das BVerfG mit der Frage, ob und inwieweit deutsche Grundrechte des Beschwerdeführers durch den Anwendungsvorrang des Unionsgrundrecht verdrängt werden und das BVerfG deshalb in einer bei ihm erhobenen Verfassungsbeschwerde primär prüft, ob von deutschen Stellen der Maßstab des Unionsgrundrechtes beachtet wurde. Das BVerfG iudiziert, daß der Beschwerdeführer in seiner Verfassungsbeschwerde sich auf Grundrechte der EMRK berufen kann, was vom BVerfG aufgrund des Anwendungsvorranges des Unionsrechts zu berücksichtigen ist.¹²⁹⁾

„bb) Die Nichtanwendung der deutschen Grundrechte als Kontrollmaßstab beruht allein auf der Anerkennung eines Anwendungsvorranges des Unionsrechts (vgl. BVerfGE 123, BVERFGE Jahr 123 Seite 267 [BVERFGE Jahr 123 398 ff.] = NJW 2009, NJW Jahr 2009 Seite 2267 = EuZW 2009, EUZW Jahr 2009 Seite 552 Ls.; BVerfGE 126, BVERFGE Jahr 126 Seite 286 [BVERFGE Jahr 126 301 f.] = EuZW 2010, EUZW Jahr 2010 Seite 828 = NJW 2010, NJW Jahr 2010 Seite 3422 = NZA 2010, NZA Jahr 2010 Seite 995; BVerfGE 129, BVERFGE Jahr 129 Seite 78 [BVERFGE Jahr 129 99] = GRUR 2012, GRUR Jahr 2012 Seite 53 = NJW 2011, NJW Jahr 2011 Seite 3428 = NZG 2011, NZG Jahr 2011 Seite 1262; BVerfGE 140, BVERFGE Jahr 140 Seite 317 [BVERFGE Jahr 140 335 ff.] = NJW 2016, NJW Jahr 2016 Seite 1149 Rn. NJW Jahr 2016 Seite 1149 Randnummer 37 ff. mwN) und läßt die Geltung der Grundrechte des Grundgesetzes als solche unberührt. Sie bleiben dahinterliegend ruhend in Kraft. Dementsprechend erkennt das *BVerfG* in ständiger Rechtsprechung einen die Überprüfung an den Grundrechten des Grundgesetzes ausschließenden Anwendungsvorrang des Unionsrechts nur unter dem Vorbehalt an, dass der Grundrechtsschutz durch die stattdessen zur Anwendung kommenden Grundrechte der Union hinreichend wirksam ist (vgl. BVerfGE 73, BVERFGE Jahr 73 Seite 339 [BVERFGE Jahr 73 376, BVERFGE Jahr 73 387] = NJW 1987, NJW Jahr 1987 Seite 577 = NVwZ 1987, NVWZ Jahr 1987 Seite 314 Ls.; BVerfGE 102, BVERFGE Jahr 102 Seite 147 [BVERFGE Jahr 102 162 ff.] = AP GG Art. 100 Nr. AP GG Artikel 17 = EuZW 2000, EUZW Jahr 2000 Seite 702 = NJW 2000, NJW Jahr 2000 Seite 3124 = NVwZ 2000, NVWZ Jahr 2000 Seite 1280 Ls.; BVerfGE 118, BVERFGE Jahr 118 Seite 79 [BVERFGE Jahr 118 95] = NVwZ 2007, NVWZ Jahr 2007 Seite 937; BVerfGE 129, BVERFGE Jahr 129 Seite 186 [BVERFGE Jahr 129 199] = DStR 2011, DSTR Jahr 2011 Seite 2141 = EuZW 2012, EUZW Jahr 2012 Seite 232 = NJW 2012, NJW Jahr 2012 Seite 45; stRspr). Indem das Grundgesetz den einzelnen Menschen und seine Grundrechte in den Mittelpunkt seiner Ordnung stellt, deren Wesensgehalt und Menschenwürdekern für unantastbar erklärt (vgl. Art. GG Artikel 19 GG Artikel 19 Absatz II, GG Artikel 79 GG Artikel 79 Absatz III GG) und diesen Schutz auch im Hinblick auf die Unionsverträge sichert (vgl. Art. GG Artikel 23 GG Artikel 23 Absatz I 3 GG), können die Garantien der Grundrechte nur insoweit durch das Unionsrecht überlagert werden, als deren Schutzversprechen in der Substanz erhalten bleiben. Erforderlich ist deshalb, dass der

126) *Karpenstein/Kottmann* EuZW 2020, 185

127) BVerfG 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, EuZW 2019, 1035 Rdn. 69 – 70, 74 f.

128) BVerfG 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, EuZW 2019, 1035

129) BVerfG 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, EuZW 2019, 1035 Rdn. 32, 42 f.

Schutz der Charta dem vom Grundgesetz jeweils als unabdingbar gebotenen Grundrechtsschutz im Wesentlichen gleich zu achten ist, zumal den Wesensgehalt der Grundrechte generell verbürgt (vgl. BVerfGE 73, BVERFGE Jahr 73 Seite 339 [BVERFGE Jahr 73 376, BVERFGE Jahr 73 387] = NJW 1987, NJW Jahr 1987 Seite 577 = NVwZ 1987, NVWZ Jahr 1987 Seite 314 Ls.; BVerfGE 102, BVERFGE Jahr 102 Seite 147 [BVERFGE Jahr 102 162 ff.] = AP GG Art. 100 Nr. AP GG Artikel 17 = EuZW 2000, EUZW Jahr 2000 Seite 702 = NJW 2000, NJW Jahr 2000 Seite 3124 = NVwZ 2000, NVWZ Jahr 2000 Seite 1280 Ls.; BVerfGE 118, BVERFGE Jahr 118 Seite 79 [BVERFGE Jahr 118 95] = NVwZ 2007, NVWZ Jahr 2007 Seite 937; BVerfGE 129, BVERFGE Jahr 129 Seite 186 [BVERFGE Jahr 129 199] = DStR 2011, DSTR Jahr 2011 Seite 2141 = EuZW 2012, EUZW Jahr 2012 Seite 232 = NJW 2012, NJW Jahr 2012 Seite 45; stRspr). Maßgeblich ist insoweit eine auf das jeweilige Grundrecht des Grundgesetzes bezogene generelle Betrachtung.

Nach dem derzeitigen Stand des Unionsrechts – zumal unter Geltung der Charta – ist entsprechend ständiger Rechtsprechung davon auszugehen, dass diese Voraussetzungen grundsätzlich erfüllt sind (vgl. BVerfGE 73, BVERFGE Jahr 73 Seite 339 [BVERFGE Jahr 73 387] = NJW 1987, NJW Jahr 1987 Seite 577 = NVwZ 1987, NVWZ Jahr 1987 Seite 314 Ls.; BVerfGE 102, BVERFGE Jahr 102 Seite 147 [BVERFGE Jahr 102 162 ff.] = AP GG Art. 100 Nr. AP GG Artikel 17 = EuZW 2000, EUZW Jahr 2000 Seite 702 = NJW 2000, NJW Jahr 2000 Seite 3124 = NVwZ 2000, NVWZ Jahr 2000 Seite 1280 Ls.; BVerfGE 118, BVERFGE Jahr 118 Seite 79 [BVERFGE Jahr 118 95 ff.] = NVwZ 2007, NVWZ Jahr 2007 Seite 937; BVerfGE 129, BVERFGE Jahr 129 Seite 186 [BVERFGE Jahr 129 199] = DStR 2011, DSTR Jahr 2011 Seite 2141 = EuZW 2012, EUZW Jahr 2012 Seite 232 = NJW 2012, NJW Jahr 2012 Seite 45; stRspr). Den Grundrechten des Grundgesetzes kommt insoweit nur eine Reservefunktion zu. Soll diese mit einer Verfassungsbeschwerde aktiviert werden, unterliegt das hohen Substanziierungsanforderungen (vgl. BVerfGE 102, BVERFGE Jahr 102 Seite 147 [BVERFGE Jahr 102 164] = AP GG Art. 100 Nr. AP GG Artikel 17 = EuZW 2000, EUZW Jahr 2000 Seite 702 = NJW 2000, NJW Jahr 2000 Seite 3124 = NVwZ 2000, NVWZ Jahr 2000 Seite 1280 Ls.).¹³⁰⁾

Also prüft das BVerfG aufgrund des vorgenannten Anwendungsvorranges – der auch gegenüber deutschem Verfassungsrecht gilt¹³¹⁾ - Grundrechtsverletzungen am Maßstab der Unionsgrundrechte, während den Grundrechten des GG nur eine Reservefunktion zukommt, deren Aktivierung hohen Substantiierungsanforderungen unterliegen.¹³²⁾ Somit gehört es zu den Aufgaben des BVerfG, primär Grundrechtsschutz am Maßstab der Unionsgrundrechte zu gewährleisten.¹³³⁾

ABER:

„Eine Möglichkeit Einzelner, die Verletzung von Unionsgrundrechten durch mitgliedstaatliche Fachgerichte unmittelbar vor dem EuGH geltend zu machen, besteht nicht.“¹³⁴⁾

Die Verletzung von Unionsgrundrechten ist mithin bereits im nationalen Instanzenzug der nationalen Fachgerichte zu rügen,¹³⁵⁾ um auf diese Weise den nationalen Rechtsweg zu erschöpfen und die Verletzung von Unionsgrundrechten alsdann im Rahmen einer Anhörungsrüge – falls geboten – und einer Verfassungsbeschwerde zu rügen, worüber das BVerfG nach Erschöpfung des Rechtsweges vor den nationalen Fachgerichten zu entscheiden hat.

130) BVerfG 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, EuZW 2019, 1035 Rdn. 47 - 48

131) BVerfG 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, EuZW 2019, 1035 Rdn. 54 m.w.N.

132) BVerfG 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, EuZW 2019, 1035 Rdn. 48, 50

133) BVerfG 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, EuZW 2019, 1035 Rdn. 52

134) BVerfG 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, EuZW 2019, 1035 Rdn. 61

135) BVerfG 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, EuZW 2019, 1035 Rdn. 62 - 63

Das BVerfG weist ausdrücklich darauf hin, daß die nationalen Fachgerichte nicht nur zu prüfen haben, ob sie aufgrund des Anwendungsvorranges in Beachtung ihrer nationalen Vorlagepflicht bei Verstößen gegen europäische Grundrechte gehalten sind, dem EuGH vorzulegen, wenn die zu rügende europäische Grundrechtsverletzung durch den EuGH bzw. EGMR in seiner Rechtsprechung abschließend geklärt hat, sondern:

„In solch konkretisierender Anwendung liegt eine eigene Verantwortung der Fachgerichte, die sich nicht durch Vorlagen auf den *EuGH* verlagern lässt. Vielmehr fasst der *Gerichtshof* seine Auslegung der Grundrechte in anwendungsbedürftige verallgemeinernde Grundsätze und erwartet umgekehrt von den mitgliedstaatlichen Gerichten, dass sie diese – auch in weiteren Fällen – verständig umsetzen und konkretisierend mit Leben füllen. Dabei belässt er ihnen zum Teil erhebliche Konkretisierungsspielräume (vgl. nur EuGH, EUGH Aktenzeichen C-101/01, ECLI:EU:C:2003:596 = EuZW 2004, EUZW Jahr 2004 Seite 245 Rn. EUZW Jahr 2004 Seite 245 Randnummer 86 ff., EUZW Jahr 2004 Seite 245 Randnummer 90– Lindqvist; EuGH, EUGH Aktenzeichen C-398/15, ECLI:EU:C:2017:197 = EuZW 2017, EUZW Jahr 2017 Seite 784 Ls. = BeckRS 2017, BECKRS Jahr 103300 Rn. BECKRS Jahr 2017 Randnummer 62 f. – Manni; EuGH, EUGH Aktenzeichen C-73/16, ECLI:EU:C:2017:725 = EuZW 2017, EUZW Jahr 2017 Seite 952 Ls. = BeckRS 2017, BECKRS Jahr 126269 Rn. BECKRS Jahr 2017 Randnummer 72 – Puškár; vgl. auch EuGH, EUGH Aktenzeichen C-582/14, ECLI:EU:C:2016:779 = NVwZ 2017, NVWZ Jahr 2017 Seite 213 Rn. NVWZ Jahr 2017 Seite 213 Randnummer 62 – Breyer). Bezogen auf vollständig vereinheitlichtes Unionsrecht liegt hierin nicht die Anerkennung eines Freiraums für mitgliedstaatliche Vielfalt. Der *Gerichtshof* trägt damit vielmehr dem Umstand Rechnung, dass die Grundrechte auch dort, wo die Rechtsanwendung im Geist unionsweiter Einheitlichkeit und Gleichförmigkeit steht, nur dann ihre individualschützende Kraft entfalten können, wenn sie einzelfallgerecht auf den jeweiligen Sachverhalt hin konkretisiert werden. Dies ist Aufgabe der mitgliedstaatlichen Fachgerichte.

Als Garant eines umfassenden innerstaatlichen Grundrechtsschutzes hat das *BVerfG* die Fachgerichte diesbezüglich zu kontrollieren. Das aber erfordert eine Kontrolle nicht nur am Maßstab des Art. GG Artikel 101 GG Artikel 101 Absatz I 2 GG, sondern die Einbeziehung der Unionsgrundrechte selbst in seinen Prüfungsmaßstab.¹³⁶⁾

Dies alles bedeutet, daß ab sofort eine Verfassungsbeschwerde grundsätzlich nur dann zulässig ist, wenn der Betroffene zuvor – also auf dem Weg der Rechtswegerschöpfung – sich (erfolglos) bemüht hat, die Grundrechtsverletzung des Unionsgrundrechts durch Fachgerichte korrigieren zu lassen.¹³⁷⁾ Und für Gehörsverletzungen bedeutet dies:

„ Aus Art. 6 folgt auch eine dem Art. 103 Abs. 1 GG korrespondierende Garantie auf Gewährung rechtlichen Gehörs. Der Betroffene muss seinen Standpunkt entweder persönlich oder durch einen Rechtsvertreter darlegen können. Jeder Partei muss außerdem ausreichend Gelegenheit eingeräumt werden, ihren Fall vorzutragen.³⁷⁸ **Das Gericht hat das Parteivorbringen und die präsentierten Beweise angemessen zu würdigen.**“¹³⁸⁾

Das, was das BVerfG zum europäischen Grundrechtsschutz am Fall des Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK entschieden hat, gilt auch für das europäische Grundrecht des Art. 7 Abs. 1 Satz 1 EMRK (entsprechend dem Art. 103 Abs. 2 GG).

136) BVerfG 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, EuZW 2019, 1035 Rdn.65 - 66

137) *Karpenstein/Kottmann* EuZW 2020, 185, 189

138) *Gabenwarter/Pabel*, EMRK, 6. Aufl. 2016, Art. 6 Rdn. 72 -

3. Amtshaftung

Ist ein amtshaftungsrechtliches 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,¹³⁹⁾ 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 GG).¹⁴⁰⁾ Ob folglich ein Steuerprozess geführt werden soll oder nicht, kann mithin (auch) wesentliche Vorfrage sein, wenn man in Erwägung zieht, ggf. einen Amtshaftungsprozess nachzuzie-

139) 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.

140) 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).

hen. Der Amtshaftungsprozess als Sekundärrechtsschutz setzt nämlich bezüglich der Schadensabwendung ein erfolgloses Vorgehen im Primärrechtsschutz (Steuerprozess) voraus.¹⁴¹⁾ 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.¹⁴²⁾ 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,¹⁴³⁾ 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.¹⁴⁴⁾ Geschieht dies nicht, so wird im Amtshaftungsprozess gegen das beklagte Land dieses sich ein Organisationsverschulden vorhalten lassen müssen.¹⁴⁵⁾ Dieser strenge Maßstab der Zivilrechtsprechung gilt deshalb, weil das Finanzamt ja mit Steuerbescheiden sich selbst vollstreckbare Titel schaffen kann.¹⁴⁶⁾

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,¹⁴⁷⁾ da die AO und FGO keine Kostenerstattungspflicht des Finanzamtes bei erfolgreichem Einspruchsverfahren vorsieht.¹⁴⁸⁾ Ferner können im Wege der Amtshaftung Steuerberaterkosten geltend gemacht werden, wenn das Finanzamt vor Erlass eines Steuerbescheides gegen das Grund-

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

142) 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

143) 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

144) BGH 24.11.1988 – III ZR 86/88, NVWZ 1989, 287

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

146) *Lange* DB 2003, 360, 361

147) 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

148) 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

recht auf rechtliches Gehör verstoßen hat und das vom Steuerpflichtigen bereits im Veranlagungsverfahren Vorgetragene erst im Rahmen des Einspruchsverfahrens berücksichtigt hat.¹⁴⁹⁾

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.¹⁵⁰⁾ 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.¹⁵¹⁾

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).¹⁵²⁾ 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.¹⁵³⁾

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

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

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

152) *Schlick* NJW 2011, 3341, 3346

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

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.¹⁵⁴⁾

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 und nach verfassungsrechtlichen Maßstäben um ausreichend bestimmte gesetzliche Grundlagen handelte, die oben aufgezeigten verfassungsrechtliche Grundlagen samt zugehöriger Rechtsprechung des BVerfG und dem verfassungsrechtlichen Fachschrifttum aber unerwähnt bleiben.

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

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.¹⁵⁵⁾

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.“¹⁵⁶⁾

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.

Steuerfahnder sind Ermittlungsgehilfen des Finanzamtes. Sie haben in dieser Eigenschaft in die Beachtung der Gesetze und den Sachverhalt gewissenhaft zu prüfen.¹⁵⁷⁾ 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.¹⁵⁸⁾

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.¹⁵⁹⁾ 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.¹⁶⁰⁾

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

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

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

158) 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)

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

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

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 Verhalten¹⁶¹⁾ und handelt zumindest fahrlässig. Denn ein Beamter muß die zur Führung seines Amtes notwendigen Rechts- und Verwaltungskennntnisse besitzen oder sich verschaffen. Insoweit gilt bei § 839 BGB ein objektiver und individualisierter Verschuldensmaßstab, wonach das Verschulden nicht auf eine einzelne Person bezogen wird, sondern dem Verwaltungsapparat selbst zugerechnet wird.¹⁶²⁾ Die Steuerberaterkosten für das Einspruchsverfahren sind ein im Rahmen der Amtshaftung ersatzfähiger Schaden, auch wenn die AO eine Erstattungsfähigkeit nicht kennt.¹⁶³⁾

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.¹⁶⁴⁾

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.¹⁶⁵⁾ 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,¹⁶⁶⁾ 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

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

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

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

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

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

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

in den Jahren bis Ende 2011 fehlte 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.¹⁶⁷⁾ Und eine Unvertretbarkeit wird dann angenommen, wenn die Einleitung von Ermittlungen gegen den Beschuldigten nicht mehr verständlich sind.¹⁶⁸⁾ 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 zeitnah zu schließen.

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.¹⁶⁹⁾ 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.¹⁷⁰⁾

b2) Fachschrifttum

Im Fachschrifttum 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.¹⁷¹⁾ Eine Ausnahme bestehe aber dann, wenn die Staatsanwaltschaft die Sachverhaltserforschung verschleppt oder überhaupt nicht durchführt.¹⁷²⁾ 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 Straf-

167) 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.

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

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

170) 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

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

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

rechtspflege nicht (mehr) verständlich wäre.¹⁷³⁾ 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 bis Ende 2011 fehlte, gegen die hätte verstoßen werden können.

b3) Schadensersatzrechtliche Folgen

Nach der Rechtsprechung¹⁷⁴⁾ 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,¹⁷⁵⁾ dann muß vergleichbar geprüft werden, wenn die Aufrechterhaltung von rufschädigenden Ermittlungsmaßnahmen gegen den Beschuldigten nicht mehr verständlich sind.¹⁷⁶⁾ Die Rechtsfolge kann eine Geldentschädigung im Hinblick auf Art. 1 und 2 Abs. 1 GG wegen Verletzung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts sein.¹⁷⁷⁾ Auch materielle Vermögensnachteile können Gegenstand des Amtshaftungsklageverfahrens sein. Zu ersetzen ist dann das negative Interesse.¹⁷⁸⁾

VIII. Fazit

Der Gesetzgeber hat sehenden Auges bis Ende 2011 eine unklare Gesetzeslage zugelassen, die cum und ex-Geschäfte erst ermöglicht hat und hat diese unklare Gesetzeslage erst ab 2012 durch eine neue Gesetzeslage korrigiert. Es wird der Eindruck erweckt, daß von diesen gesetzgeberischen Säumnissen dadurch abgelenkt werden soll, daß Banken, Fonds und tausende Personen kriminalisiert werden, indem vielzählige Razzien, steuerliche und steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren veranstaltet werden, ohne sich um verfassungsrechtliche Grundlagen gemäß der hier aufgezeigten Rechtsprechung des BVerfG zu kümmern.

Der „größte Steuerskandal der Bundesrepublik“ liegt in der 10-jährigen Untätigkeit des Gesetzgebers und der staatlicherseits inzwischen veranlaßten Kriminalisierung von Banken, Fonds und Anlegern abseits verfassungsrechtlicher Vorgaben der Rechtsprechung des BVerfG, die auf eine Gesetzeslage vertrauten, welche der Gesetzgeber 10 Jahre lang nicht klarstellte.

173) *Trenmel/Karger/Luber*, Der Amtshaftungsprozess, 3. Aufl. 2009, Rdn. 1168, 1170

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

175) 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)

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

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

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

IX. Update 1: Die Zeit ab 11/2015

Das zuvor Ausgeführte wurde im Internet veröffentlicht.¹⁷⁹⁾ In der Folgezeit erfuhr dieser Beitrag keine Resonanz, d.h. die vorgenannten rechtlichen Aussagen wurden weder positiv noch negativ diskutiert, obwohl sie auf Rechtsprechung insbesondere des BVerfG basierte. Statt dessen gilt es über folgendes zu berichten:

1. Das Szenario

Nur vereinzelt ist in der Presse nachlesbar, eine Gesetzeslücke habe bis 2012 Cum-Ex-Geschäfte zugelassen, ohne dies zu kriminalisieren.¹⁸⁰⁾ Anders dagegen die Dauerberichterstattung von *Iwersen/Votsmeier* im Handelsblatt.

„Die Jagd nach den Steuer-Milliarden“ (in NRW). So lautete die Überschrift eines Artikels im Handelsblatt vom 02.11.2015, Seite 8. Demnach soll das Land NRW einen USB-Stick zum Preis von EUR 5 Mio. erworben haben, dies in der von Finanzminister Walter-Borjans erklärten Hoffnung, damit Steuermehreinnahmen von rd. EUR 2 Mrd. einnehmen zu können.

Ohne sich der Frage anzunehmen, ob die Behauptungen der Finanzverwaltungen, Steuerfahndungen und Staatsanwaltschaften im Hinblick auf die oben angesprochenen Rechtsgrundlagen überhaupt Hand und Fuß haben, übernehmen die Medien einfach deren Thesen, als ob es sich dabei um feststehende Tatsachen handle und behaupten reißerisch, „Banken zockten 600 Millionen Euro ab,“ was mit der weiteren Behauptung versehen wird, aufgrund bekannt gewordener Fälle sei dem Fiskus in den vergangenen Jahren ein Schaden bis zu EUR 12 Mrd. entstanden sein.¹⁸¹⁾ Banken, soweit Ermittlungsverfahren gegen diese liefen, haben freiwillig und ohne Gegenwehr Bußgelder teils von rd. EUR 10 Mio. gezahlt¹⁸²⁾ und die StA Köln soll gar wegen schwerer Steuerhinterziehung und bandenmäßigem Betrug gegen 30 Personen ermittelt haben.¹⁸³⁾ Eine andere Bank soll gar „einen dreistelligen Millionenbetrag an das Finanzamt zurückgezahlt“ haben, wie auch Banken Unregelmäßigkeiten bei Cum-Ex-Transaktionen eingeräumt haben sollen.¹⁸⁴⁾

Auch Politiker gehen ohne jegliche Auseinandersetzung mit den oben beschriebenen Rechtsgrundlagen mit dem Thema Cum & Ex reißerisch um, um damit Aufmerksamkeit zu erzeugen. So hat ein solcher Politiker es reißerisch dahingehend formuliert, Betrüger hätten Bürger des Landes „ausgeplündert“ und schätzungsweise EUR 12 Mrd. „uns gestohlen“, weil staatliche Stellen nicht in der Lage gewesen seien, „diese Betrügereien rechtzeitig zu stoppen.“¹⁸⁵⁾

179) www.finanzwelt.de Rubrik Recht und dort unter dem 17.12.2015

180) FAZ vom 24.02.2016, Seite 18

181) *Iwersen/Votsmeier*, Handelsblatt vom 02.11.2015, Seite 1

182) Handelsblatt vom 02.11.2015, Seite 8; *Iwersen/Votsmeier*, Handelsblatt vom 17.11.2015, Seite 29

183) Handelsblatt vom 02.11.2015, Seite 8

184) *Iwersen/Votsmeier*, Handelsblatt vom 17.11.2015, Seite 29; *Suckow/Ott* www.tageschau.de/wirtschaft/cum-ex-101.html vom 03.12.2015; FAZ 05.12.2015, Seite 28

185) *Votsmeier*, Handelsblatt vom 17.11.2015, Seite 29

Und mit einer solchen plakativen Vorlage – ohne Substanz – hat denn auch die Partei Die Grünen einen Untersuchungsausschuss in ´s Leben gerufen.¹⁸⁶⁾ Ersichtlich sollte die öffentliche Meinung beeinflusst werden und dies ohne jede vorherige rechtliche Klärung der Gegebenheiten.

Mit einer gewissen zeitlichen Verzögerung wird sodann in den Medien es so formuliert, jahrelang habe eine Gesetzeslücke bestanden, die der Gesetzgeber erst 2012 gestopft habe. Und diese Gesetzeslücke hätten Beteiligte ausgenutzt.¹⁸⁷⁾ Daß aber das Ausnutzen einer Gesetzeslücke mit oben ausgeführtem zu keinem „mutmaßlichen Steuerbetrug“¹⁸⁸⁾ führt, bleibt ebenso unerwähnt wie der Umstand, daß steuerliche und steuerstrafrechtliche Würdigungen nicht von Meinungen von Finanzbeamten, Staatsanwälten und juristischen Laien abhängig sind, sondern alleine vom Gesetz und den verfassungsrechtlichen Grundlagen gemäß der oben aufgezeigten Rechtsprechung des BVerfG.

Nach NRW soll auch Hessen dazu übergegangen sein, betreffend 30 Fällen mit einem behaupteten Schaden von knapp EUR 1,3 Mrd. Ermittlungen gegen „mutmaßliche Steuerbetrüger“ durchzuführen.¹⁸⁹⁾

Und anstatt sich seitens der Finanzverwaltung und Staatsanwaltschaften mit obigen rechtlichen Argumenten zu befassen, rief der frühere NRW-Finanzminister Walter-Borjans in der „SZ“ beteiligte Banken zur Selbstanzeige auf andernfalls Razzien drohen würden.¹⁹⁰⁾

Und statt der Frage nachzugehen, ob denn all das, was Finanzverwaltung und Staatsanwälte i.S. Cum-Ex und angeblichem Steuerbetrug behaupteten, überhaupt eine rechtliche Fundierung hat – an der es übrigens bis heute fehlt -, wurde ab Ende Januar 2016 die Medienkampagne betreffend angeblichem Steuerbetrug unverändert – ja sogar verstärkt – fortgesetzt.¹⁹¹⁾

Und auch Anwälte, die Mandanten bei Cum-Ex-Geschäften berieten, werden wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung strafrechtlich verfolgt.¹⁹²⁾

Die Banken, die ohne Gegenwehr im Rahmen von Deals erhebliche Millionenbeträge zahlten, um strafrechtliche Ermittlungsverfahren zu beenden, gehen nun teilweise dazu über, Ex- Vorstandsmitglieder zu verklagen bzw. in Anspruch zu nehmen.¹⁹³⁾

Inzwischen verklagen Investoren ihre Bank, Banken ihre (Ex-) Vorstände und ihre Berater wie auch dieser Personenkreis sich strafrechtlichen Ermittlungsverfahren ausgesetzt sehen¹⁹⁴⁾ und dies alles, ohne daß sich jemand mit den oben dargelegten Rechtsgrundlagen auseinandergesetzt hätte.

186) FAZ vom 05.12.2015, Seite 28

187) FAZ net. vom 04.12.2015: „Wie Anleger mit Cum-Ex-Geschäften das Finanzamt ausnahmen.“

188) So FAZ net. vom 04.12.2015: „Wie Anleger mit Cum-Ex-Geschäften das Finanzamt ausnahmen.“

189) *Fehr/Fischer*, Wirtschaftswoche in: www.wiwo.de/unternehmen/banken/cum-ex-trcks-ermittlungen vom 2012.2015

190) www.t-online.de vom 14.12.2015

191) Siehe *Iwersen/Votsmeier*, Handelsblatt vom 28.01.2016, Seite 4 - 7

192) Siehe www.juve.de/nachrichten/verfahren/2016/01_vom_28.01.2016

193) *Iwersen/Votsmeier*, Handelsblatt vom 11.02.2016, Seite 30

194) FAZ 25.02.2016, Seite 18

2. Pikanterien

Soweit den Banken Vorwürfe gemacht wurden, in beanstandenswerter Weise an Cum & Ex Deals beteiligt gewesen zu sein, wurde jüngst in der Presse die Behauptung aufgestellt, die WestLB – ehemalige Landesbank NRW - habe sich zwischen 2006 und 2008 „in ungeheuren Ausmaßen“ daran beteiligt.¹⁹⁵⁾ Und gleichwohl habe die Landesregierung NRW jahrelang behauptet, dass es solche Geschäfte nicht gegeben habe. Und der frühere Finanzminister Walter-Borjans habe auf eine kleine Anfrage der FDP im August 2013 geantwortet: „Der Landesregierung ist nicht bekannt, dass die WestLB AG Cum-Ex-Geschäfte durchgeführt hat.“ Aufgrund des neu eingekauften Steuer USB-Sticks sei, so die Medien, der Gegenbeweis vorhanden. Statt einer Stellungnahme ist Schweigen die Reaktion.¹⁹⁶⁾ Und der Rechtsnachfolger der inzwischen abgewickelten WestLB AG beeilte sich, zu erklären, es lägen keine Erkenntnisse vor, dass die ehemalige WestLB dubiose Cum-Ex-Geschäfte betrieben habe. Es sei alles sauber.¹⁹⁷⁾

3. Rechtsprechung

a) Strafrechtsprechung

Mit Urteil vom 16.07.2015 hat das LG Köln - Strafkammer -¹⁹⁸⁾ in einer Beschwerdeentscheidung zu einem Durchsuchungsbeschluss folgendes iudiziert: Die Vornahme vom Cum-Ex-Geschäften mit ungedeckten Leerverkäufen von Aktien, bei denen eine Abführung der Kapitalertragsteuer nicht erfolgt sei, erfülle bei einem entsprechenden Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer den Straftatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. Die Besonderheit des Falles lag allerdings darin, daß der Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer vom Antragsteller mit der Behauptung versehen worden war, es werde die Erstattung abgeführter Steuern beantragt, obwohl es keine abgeführten Steuern gab, weshalb es sich insoweit um unrichtige Angaben gehandelt hatte.

b) Finanzrechtsprechung

Vor dem hessischen FG¹⁹⁹⁾ klagte eine Bank die Erstattung von Kapitalertragsteuern ein und verlor. Mit Fragen der Steuerhinterziehung bzw. mit steuerstrafrechtlichen Fragen befaßte sich das Hessische FG allerdings nicht. Der Entscheidung wurde entgegengehalten, daß das HessFG in seinem Urteil allgemein anerkannte methodische Grundsätze der Rechtsanwendung im Steuerrecht habe vermissen lassen wie auch andere Defizite aufgezeigt werden.²⁰⁰⁾ Und der Entscheidung des HessFG wurde im Fachschrifttum u.a. folgendes entgegengehalten:

195) *Iwersen/Votsmeier*, Handelsblatt vom 17.11.2015, Seite 28

196) *Iwersen/Votsmeier*, Handelsblatt vom 17.11.2015, Seite 28; *Iwersen/Votsmeier*, Handelsblatt vom 18.11.2015, Seite 32

197) *Iwersen/Votsmeier*, Handelsblatt vom 18.11.2015, Seite 32

198) LG Köln 16.07.2015 – 106 Qs 1/15, wistra 2015, 404

199) HessFG 10.02.2016 – 4 K 1684/14, DStR 2016, 1084 ff.. Dazu *Klein* BB 2016, 2006 und BB 2016, 2200

200) *Klein* BB 2016, 2006 u.a. u.H.a. *Wagner/Spemann* Zum angeblich größten Steuerskandal, in www.raun-wagner.de und *Klein* BB 2016, 2200

„Eine Gesetzeslücke ist eine „planwidrige Unvollständigkeit“ des Gesetzes. Diese ist abzugrenzen von einem „rechtspolitischen Fehler“, bei dem „die Rechtsprechung nicht zu einer Vervollständigung des Gesetzes aufgerufen“ ist. Selbst bei Vorliegen einer Gesetzeslücke ist es im Steuerrecht als Eingriffsrecht grundsätzlich rechtlich unzulässig, dies zu Lasten des Bürgers (Steuerpflichtigen) durch Analogie oder richterliche Rechtsfortbildung zu schließen.

Evtl. fehlerhafte, aber klare Entscheidungen des Gesetzgebers gar durch Kriminalisierung zu Lasten derjenigen zu „revisieren“, die auf diesen als den obersten Souverän des Staates vertraut haben, steht einem Rechtsstaat in keinem Fall zu, da dieser sich auf dem Boden des Grundsatzes „nulla poena sine lege“, des Gewaltenteilungsprinzips und der „Rückwirkungsverbot“ bewegen muss.“²⁰¹⁾

In einer weiteren Entscheidung vom 10.03.2017²⁰²⁾ hat der 4. Senat des HessFG iudiziert, mit Abschluss des schuldrechtlichen Vertrages sei kein wirtschaftliches Eigentum begründet worden, weil dies erst dann der Fall sei, ab dem der Vertragspartner über Wertpapiere verfügen könne, sobald also Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten insbesondere die mit den Wertpapieren gemeinhin verbundenen Kursrisiken und –chancen auf den Erwerber übergegangen sind. Dies sei aber mit Abschluss des schuldrechtlichen Vertrages nicht der Fall.²⁰³⁾

X. Update 2: Die Zeit ab 03/2016

1. § 90 Abs. 2 Satz 2 Alt. 1 BVerfGG (Vorabentscheidungsverfahren)

Normalerweise ist eine Verfassungsbeschwerde erst nach Erschöpfung des Rechtsweges zulässig (§ 90 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG). Ausnahmsweise kann jedoch das BVerfG über eine vor Erschöpfung des Rechtsweges eingelegte Verfassungsbeschwerde sofort entscheiden, wenn sie von allgemeiner Bedeutung ist (§ 90 Abs. 2 Satz 2 Alt. 1 BVerfGG). Dies könnte hier der Fall sein. Denn einerseits behaupten Finanzverwaltung, Staatsanwaltschaften und Medien, in der Zeit bis incl. 2011 sei es bei hunderten Banken und Fonds sowie rd. 55.000 Anlegern zum größten Steuerbetrag in der Bundesrepublik Deutschland in Milliardenhöhe gekommen, weshalb der Bundestag sogar einen Untersuchungsausschuss eingesetzt hatte, andererseits ist niemand von diesen Institutionen – ja noch nicht einmal Beschuldigte selbst – darum bemüht, diese Behauptungen im Hinblick auf das oben Ausgeführte an Hand der aufgezeigten Rechtsprechung des BVerfG zu hinterfragen.²⁰⁴⁾ Dies führt zu der klärungsbedürftigen Frage, ob denn § 90 Abs. 2 Satz 2 Alt. 1 BVerfG überhaupt gegeben wäre, m.a.W. ob denn ein Betroffener wegen allgemeiner Bedeutung sofort Verfassungsbeschwerde einlegen könnte, ohne zuvor den Rechtsweg erschöpfen zu müssen.

201) *Klein BB 2016, 2006, 2011*

202) *HessFG 10.03.2017 – 4 K 977/14, EFG 2017, 656*

203) *HessFG 10.03.2017 – 4 K 977/14, EFG 2017, 656 Rdn. 78, 79 f.*

204) *Die einzigen, die dies kritisch hinterfragt haben, sind – soweit ersichtlich – Wagner/Spemann im hiesigen Beitrag und Klein BB 2016, 2006 sowie Klein BB 2016, 2200*

Voraussetzung ist zunächst, daß ein Betroffener den Rechtsweg bereits beschritten hat.²⁰⁵⁾ Der 1. Instanzenzug muß abgeschlossen worden sein und die Monatsfrist des § 93 Abs. 1 BVerfGG ebenso gewahrt worden sein wie auch aus Gründen der materiellen Subsidiarität zuvor im Instanzenzug das bereits vorgetragen worden sein, was Gegenstand der Verfassungsbeschwerde ist.²⁰⁶⁾

Wären diese Voraussetzungen gegeben, so wäre eine allgemeine Bedeutung anzunehmen, weil mit dem ob dargelegten grundsätzliche verfassungsrechtliche Fragen aufgeworfen werden, die für eine Vielzahl von Fällen (hier hunderte betroffene Banken und Fonds sowie ca. 55.000 Anleger) von Bedeutung wären.²⁰⁷⁾

Alternativ ist eine Verfassungsbeschwerde gemäß § 90 Abs. 2 Satz 2 BVerfGG wegen allgemeiner Bedeutung zulässig, wenn ein Betroffener den Rechtsweg noch nicht beschritten hat, ihn aber noch beschreiten kann.²⁰⁸⁾

2. Der Untersuchungsausschuss

Über den vom Bundestag eingerichteten Untersuchungsausschuss wurde u.a. folgendes berichtet:²⁰⁹⁾ Durch Zeugenvernehmungen sollte u.a. geklärt werden, warum Minister seit 2002 jahrelang zuschauten, wie Banken und Großinvestoren die Steuerrückstellungen „plünderten“, ehe erst durch Gesetzesänderung mit Wirkung ab 2012 eine Klarstellung erfolgte.²¹⁰⁾ Der oben angesprochenen Vorfrage, ob auf der Grundlage vorhandener Rechtsprechung des BVerfG überhaupt rechtswidriges bzw. gar strafbares Verhalten von Banken, Fonds und Anlegern gegeben war, ging er dagegen nicht nach, sondern er ging ohne Untersuchung dieser Vorfrage einfach von rechtswidrigem bzw. strafbarem Verhalten aus, soll doch ein „Aufklärer“ des Untersuchungsausschusses gesagt haben: „Für mich macht das den kriminellen Charakter dieser Geschäfte noch deutlicher.“ Ein mehr als merkwürdiges Verhalten. Klärungsbedürftige Fragen wurde nicht nachgegangen, ein gewünschtes Ergebnis „kriminellen Verhaltens“ nicht weiter diskutiert und alsdann nach Verantwortlichen für gesetzgeberische Säumnisse in den Jahren 2002 – Ende 2011 gesucht. Es ist bezeichnend, daß der Untersuchungsausschuss dazu einen Ex-Staatsanwalt beauftragte,²¹¹⁾ ohne zuvor einen gleichermaßen mit Steuerrecht und Verfassungsrecht vertrauten Professor einer Hochschule mit den oben angesprochenen steuer- und verfassungsrechtlichen Grundlagen gutachterlich tätig werden zu lassen.

Am 24.11.2016 wurde berichtet, der Untersuchungsausschuss habe beim BGH beantragt, die Büroräume von Freshfields Bruckhaus Deringer durchsuchen zu dürfen. Besagte Anwälte hätten bei der rechtlichen Beratung und Absicherung von cum & ex – Geschäften durch Gutachten eine wichtige Rolle gespielt. Ein mehr als befremdliches Vorgehen des Untersuchungsausschusses.

205) BVerfG 23.06.1960 – 1 BvR 413/57, BVerfGE 11, 244; *Sperlich* in: Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Aufl. 2005, § 90 Rdn. 152

206) *Sperlich* in: Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Aufl. 2005, § 90 Rdn. 152

207) *Sperlich* in: Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Aufl. 2005, § 90 Rdn. 156

208) BVerfG 28.11.1967 – 1 BvR 515/63, BVerfGE 22, 349, 354; BVerfG 14.01.1981 – 1 BvR 612/72, BVerfGE 56, 54, 69; *Bethge* in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethgem BVerfGG, (10/2013), § 90 Rdn. 397

209) *Votsmeier*, Handelsblatt vom 17.03.2016, Seite 28

210) *Iwersen/Votsmeier* Handelsblatt vom 22.03.2016, Seite 4

211) *Votsmeier* Handelsblatt vom 24.-28.03.2016, Seite 32

Bis hierhin wurde cum & ex auf der Grundlage der oben zitierten Rechtsprechung – insbesondere auch des BVerfG – noch immer nicht rechtlich untersucht und Steuerbetrug nur behauptet. Und nunmehr soll ohne Klärung der rechtlichen Vorfrage, ob überhaupt Steuerbetrug vorlag, eine Anwaltskanzlei durchsucht werden wie auch vielzählige Rechtsanwälte vor den Untersuchungsausschuss als Zeugen geladen wurden. Der BGH hat inzwischen den Antrag des Untersuchungsausschusses auf Durchsuchung der Anwaltskanzlei abgewiesen.²¹²⁾

XI. Update 3: Die Zeit ab 09/2016

1. HVB verklagt Vorstandstrio in Höhe von EUR 180 Mio.

Die Hypo-Vereinsbank (HVB), die Landesbank Baden-Württemberg (LBBW) und die HSH Nordbank haben hohe Millionenbeträge an den Fiskus (zurück)bezahlt, weil sie an cum & ex Geschäften mitgewirkt haben.²¹³⁾ Dies, weil man Staatsanwälte und Steuerfahnder los werden wollte²¹⁴⁾ und statt sich gegen die Zahlungsansprüche zu wehren, obwohl es mit dem zuvor Ausgeführten der Argumente genug gegeben hätte. Nunmehr hat die HVB ein früheres Vorstandstrio auf EUR 180 Mio. verklagt, weil dieses in den Jahren 2005 – 2008 fragwürdige Aktiengeschäfte nicht unterbunden hätte. Und da es als unwahrscheinlich galt, besagte EUR 180 Mio. bei den verklagten Managern realisieren zu können, wurde gemutmaßt, daß diese Klage darauf abzielte, letztlich dafür die D & O Versicherung in Anspruch nehmen zu können.²¹⁵⁾ Und erneut bleibt in der Presse unerörtert, ob mit dem oben Ausgeführten

- statt dessen primär wegen Fehlverhaltens staatlicher Institutionen Primärrechtsschutz und Amtshaftungsklagen zu erheben gewesen wären und
- zu hinterfragen wäre, ob besagte Vorstände sich überhaupt ein Fehlverhalten hätten vorhalten lassen müssen.

Statt dessen wurde einfach in's Blaue hinein von der Presse behauptet, schließlich seien damals Milliarden an Steuern hinterzogen worden,²¹⁶⁾ ohne die Richtigkeit dieser Behauptung auch nur im Ansatz zu hinterfragen. Nur deshalb, weil die Politik, Steuerfahndungen und Staatsanwaltschaften Behauptungen von Steuerhinterziehungen in Milliardenhöhe aufstellten, war dies kein Grund, seitens der Presse/Medien unreflektiert zu glauben und „nachzubeten“.

2. Steuerberater sollen für Steuerausfälle bei Steuermodellen haften ?

Mit dem oben Ausgeführten wurde die Geschichte der steuerorientierten Kapitalanlage skizziert, wie es immer wieder seitens des Gesetzgebers zu solchen Steuerspar-Modellen kam und wie die Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung immer wieder auf rechtsstaatswidrige Weise mit Rückwirkung solche nach getätigten Investitionen beseitigte. Dieser Beitrag wurde inzwischen

212) BGH 07.02.2017 – 1 BGs 74/17, WM 2017, 341

213) FAZ vom 15.09.2016, Seite 24

214) *Votsmeier/Iwersen* Handelsblatt vom 14.09.2016, Seite 1, 28, 29

215) FAZ vom 15.09.2016, Seite 24; *Reiche* manager magazin vom 14.09.2016

216) *Reiche* manager magazin vom 14.09.2016

veröffentlicht.²¹⁷⁾ Ein unrühmliches Beispiel der jüngeren Zeit ist cum & ex, das in meiner homepage unter der Rubrik „Problemlösungen“ nachlesbar ist. Der Gesetzgeber und die Politik wußten rd. 10 Jahre davon, daß eine steuerliche Regelungslücke bestand und man schritt gleichwohl nicht ein und heute wird von der Finanzverwaltung, von Staatsanwälten und den Medien von Steuerbetrug in Milliardenhöhe gesprochen, weil Anleger und Banken diese Regelungslücke ausgenutzt hätten. Dies, obwohl die rechtlichen Voraussetzungen für Steuerbetrug überhaupt nicht gegeben sind/waren.

Vor diesem Hintergrund staatlichen Versagens ist in der FAZ vom 26.09.2016, Seite 15 nachlesbar, daß Empfehlungen an den Bundesfinanzminister kursieren sollen, gesetzlich zu regeln, Steuerberater zu verpflichten, daß diese einer Informationspflicht über Steuersparmodelle unterliegen sollen. Kämen diese dann ihrer Informationspflicht nicht nach, so sollte dies haftungsrechtliche Folgen für sie haben, wenn sie bei eigenen Mandanten Steuersparmodelle zur Anwendung bringen und die Finanzverwaltung im jeweiligen Einzelfall darüber nicht informiert haben. Man kann sich nur wundern, ist es doch aus verfassungsrechtlichen Gründen *alleine Aufgabe des Gesetzgebers*, die gesetzlichen Grundlagen so konkret zu fassen, daß über Steuerlasten für Steuerpflichtige keine Zweifel aufkommen können.

3. Rufmord statt Würdigung der rechtlichen Grundlagen

Mit dem zuvor ausgeführten wurde verdeutlicht, daß die Vorwürfe der Politik, Finanzverwaltung und den Medien zu angeblich milliardenschweren Steuerhinterziehungen nicht haltbar sind, wenn man zur Grundlage der rechtlichen Würdigung die Rechtsprechung des BVerfG zur Gesetzesbestimmtheit beim steuerlichen Eingriffsrecht machen würde. Mit der dort diesseits zitierten Rechtsprechung befaßt man sich nicht, als ob es sie nicht gäbe. Dies weder

- im Untersuchungsausschuss,
- noch seitens der Finanzverwaltung und der Staatsanwaltschaften und
- auch nicht in den Medien.

Statt dessen wird inzwischen durch die Wirtschaftspresse an immer neuen Storys gebastelt. So ist in der Wirtschaftswoche vom 28.10.2016, Seite 30 nachzulesen, das Urteil des BFH von 1999 unter dem damaligen Vorsitzenden Richter am BFH, *Gosch*, habe den windigen cum & ex „abgesegnet“, weshalb *Gosch* für das Desaster cum & ex mit verantwortlich sei. *Gosch* sei zum „Liebling der Beraterszene“ geworden, habe gut dotierte Einladungen erhalten und sei so zum Topverdiener unter den Richtern aufgestiegen. Und kaum daß er 2016 in den Ruhestand gegangen sei, „heuerte er bei einer Beratungsgesellschaft an.“ Rufmord statt rechtlicher Argumente soll anscheinend dort Platz greifen, wo man sich einer rechtlichen Prüfung verweigert.

217) *Wagner* in: *Schmider/Wagner/Loritz*, Handbuch der Bauinvestitionen und Immobilienkapitalanlagen (HdB), (09/2016), Fach 0323

4. Behauptung statt rechtliche Begründung

Ohne die oben beschriebenen Rechtsgrundlagen im Hinblick auf die behauptete angebliche Steuerhinterziehung zu prüfen, werden weiterhin Banken und Steuerbürger im Hinblick auf cum & ex in der Presse als „Steuerbetrüger“ bezeichnet.²¹⁸⁾ Dies von immer denselben Autoren *Iwersen/Votsmeier*, die in ihrem Handelsblattbeitrag vom 16.11.2016 den damaligen Finanzminister von NRW, *Walter-Borjans*, lobpreisen, der alleine für NRW EUR 3 Mrd. von „Steuerbetrügern“ und EUR 700.000.000,-- von Banken eingesammelt habe, indem er Millionen für gekaufte Steuer-CDs ausgegeben habe. Daß Behauptungen der Finanzverwaltung und von besagten Autoren selbst eine rechtliche Würdigung (s.o.) nicht ersetzen können, bleibt unerwähnt.

Ohne sich mit dem zuvor Ausgeführten auseinanderzusetzen und ohne darzulegen, daß und wo Art. 103 Abs. 2 GG und Art. 7 Abs. 1 EMRK erfüllt wurden, berichtet die Presse davon, daß „ein weiterer Partner der Kanzlei Freshfields“ von der Generalstaatsanwaltschaft Frankfurt wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung“ angeklagt worden sei.²¹⁹⁾

XII. Update 4: Die Zeit ab 01/2017

In einem sehr lesenswerten Beitrag hat sich *Loritz*²²⁰⁾ mit den zivilrechtlichen Grundlagen von cum-cum und cum-ex Geschäften befaßt und kommt zu dem Ergebnis, daß dabei mit Argumenten, die bisher noch nicht diskutiert wurden, nicht gegen Gesetze verstoßen wurde. Auch er geht von verfassungsrechtlichen Grundlagen aus, wonach es nicht auf Meinungen ankommt, sondern auf das tatsächliche Geschehen vor dem Hintergrund der vorhanden gewesenen Gesetzeslage. Es ist der erste Fachbeitrag in einer iuristischen Fachzeitschrift, der das Thema cum & ex wissenschaftlich aufgearbeitet hat und der nicht aus einer interessengeleiteten Feder stammt. Dem Vorwurf, Steuerbetrüger hätten in Milliardenhöhe dem Staat Steuern entzogen, fehlt damit ein weiteres mal eine rechtliche Grundlage. Und mit den Ausführungen von *Loritz* werden Finanzverwaltungen, Staatsanwaltschaften, Zivil- und Finanzgerichte sich befassen müssen und auch die Wirtschaftspresse und Politik wird sich selbst fragen müssen, ob die bisherigen Verunglimpfungen ohne rechtliche Substanz waren und deshalb Gegenstand von (Amts-) Haftungsprozessen werden könnten. Dies auch deshalb, um der Frage nachzugehen, ob und inwieweit bei Haftungsprozessen der Verschuldensmaßstab durch Rechtsirrtümer beeinflusst werden kann und davon die Haftungsverantwortung z.B. von Bankvorständen abhängig sein kann.²²¹⁾ In den Medien vermeiden die immer wieder in Erscheinung tretenden Autoren *Iwersen*, *Votsmeier* und inzwischen *Kröner* es, sich mit rechtlichen Grundlagen – wie hier dargestellt – zu befassen und behaupten einfach, Steuerzahler hätten durch Cum-Ex-Handel einen Schaden erlitten, den sie einfach in´s Blaue hinein mit inzwischen EUR 12 Mrd. benennen. Als Quelle geben sie „eigene Recherchen an.“²²²⁾

218) *Iwersen/Votsmeier* Handelsblatt vom 16.11.2016, Seite 1

219) *Bender/Iwersen/Votsmeier* Handelsblatt vom 25.06.2020, Seite 31

220) *Loritz* WM 2017, 309 und 353

221) *Florstedt* NZG 2017, 601, 602

222) *Iwersen/Kröner/Votsmeier* Handelsblatt vom 05.04.2018, Seite 30

XIII. Update 5: Die Zeit ab 10/2018

Inzwischen ist in der Presse davon die Rede, dem Staat seien durch „Cum-Ex“ Steuergestaltungen EUR 55, 2 Mrd. entgangen.²²³⁾ Dies, ohne daß bis dahin außer *Loritz* und uns bisher den rechtlichen Defiziten einer solchen Behauptung nachgegangen worden wäre.

XIV. Update 6: Die Zeit ab 06/2019

Inzwischen sind Urteile von Finanzgerichten ergangen, alle zu Lasten von Steuerpflichtigen und alle, ohne sich mit obigen verfassungsrechtlichen Grundlagen samt dazu vorhandener Rechtsprechung des BVerfG zu befassen.²²⁴⁾ Die penetrante Negierung der oben beschriebenen Rechtsprechung des BVerfG und ständigen Wiederholung der Behauptung von der milliardenschweren Steuerhinterziehung durch Anleger in den Medien, durch die Politik und seitens Staatsanwaltschaften und Steuerfahndungen, ohne verfassungsrechtliche Hinterfragung dieser Behauptungen, hat inzwischen dazu geführt, daß die zivilrechtliche Haftung von Beratern thematisiert wurde/wird. Dies, zumal inzwischen das OLG Stuttgart²²⁵⁾ eine solche Haftung bejaht hat, natürlich ebenfalls unter Negierung der hier aufgezeigten Rechtsprechung des BVerfG.

Dies hat dazu geführt, daß *Loritz/Goutier*²²⁶⁾ in einem sehr lesenswerten Beitrag sich mit zivilrechtlichen Haftungsfragen befaßt haben. Sie weisen nach, daß die Finanzrechtsprechung²²⁷⁾ gegen die von Ihnen ausführlich behandelte BFH-Rechtsprechung verstoßen habe, was bei zivilrechtlichen Haftungsansprüchen gegenüber Beratern wegen deren angeblich fehlerhafter Beratung von Klägern, von Zivilgerichten sowie natürlich von Beklagten-Anwälten nicht unberücksichtigt bleiben dürfe.

Loritz/Goutier kommen zu folgendem – sehr ausführlich begründeten – Ergebnis: ²²⁸⁾

- (1) Girosammelverwahrte und globalverbriefte Aktien seien nicht identifizierbar, werde doch globalverbriefte Aktie in Deutschland „lediglich durch einen ideellen Miteigentumsanteil an der Sammelurkunde verkörpert“. Und dieser ideelle Miteigentumsanteil (§§ 1008 ff. BGB) sei ebenfalls nicht identifizierbar und auch nicht nummerierbar.²²⁹⁾ Würden solche Aktien verkauft, so würde dies zwar eine Pflicht begründen, solche Aktien im Käuferdepot einzubuchen, aber eine bestimmte Aktie könne nie von einem Depot in das andere übertragen werden. Folglich könne einer bestimmten Aktie auch keine bestimmte Teilmenge an KESSt zugeordnet werden.

223) FAZ vom 19.10.2018, Seite 19

224) FG Düsseldorf 12.12.2016 – 6 K 1544/11 K, EFG 2017, 602; FG Köln 19.07.2019 - 2 K 2672/17 –, juris

225) OLG Stuttgart 14.09.2018 – 5 U 98/17, –, juris

226) *Loritz/Goutier*, Fakten und Rechtsfragen bei zivilrechtlichen Streitigkeiten in Cum-cum- und Cum-ex-Fällen unter Beachtung des Europarechts, Stbg 2020, 130 ff. und 165 ff.

227) FG Hessen 10.03.2017 – 4 K 977/14, EFG 2017, 656; FG Düsseldorf 12.12.2016 – 6 K 1544/11 K, EFG 2017, 602; FG Köln 19.07.2019 - 2 K 2672/17 –, juris

228) *Loritz/Goutier* Stbg 2020, 165, 181

229) *Loritz/Goutier* Stbg 2020, 130, 134

- (2) Folglich wäre vor jeder Anklage bzw. vor jeder zivilrechtlichen Verurteilung zum Schadensersatz zunächst einmal zu ermitteln, ob es theoretisch überhaupt möglich war/ist, den Tatbestand der Steuerhinterziehung zu verwirklichen.
- (3) Mit der von *Loritz/Goutier* aufgezeigten Rechtsprechung des BFH seien Geschäfte des Wertpapierhandels zu dem Zeitpunkt zivil- und steuerrechtlich anzuerkennen, zu denen eine Order nicht mehr rückgängig gemacht werden könne. Das wirtschaftliche Eigentum kompensiere „die im internationalen Effektengeschäft unbrauchbare Trennung zwischen Deutschem schuldrechtlichen Rechtsgeschäft und dinglichen Vollzug.“
- (4) Hätten sich folglich Akteure von Cum-cum und Cum-ex Geschäften bei Durchführung ihrer Geschäfte an die Rechtsprechung des BFH gehalten, sei weder zivilrechtliches noch steuerrechtliches noch strafrechtliches Fehlverhalten erkennbar. Die davon abweichende in der Sache falsche Rechtsprechung einzelner Finanzgerichte ändere daran nichts.
- (5) Es sei daher Betroffenen und ihren Beratern angeraten, für den Fall, daß sie wegen angeblich fehlerhafter Beratung zivilrechtlich bzw. strafrechtlich gerichtlich in Anspruch genommen werden, bereits in der 1. Instanz zum nationalen Recht, dem Europarecht und Verfassungsrecht sowie dem Sachverhalt alles dazu relevante vorzutragen.

XV. Update 7: Die Zeit ab 11/2020

Im Internet unter ntv.de vom 10.11.2020 war unter der Überschrift „Verjährungsfristen verlängert Koalition sichert „Cum-Ex“-Ansprüche“ folgendes nachlesbar:

„Dem Fiskus entstehen jahrelang Verluste in Milliardenhöhe durch die ausgeklügelte "Cum-Ex"-Masche an den Aktienmärkten. Der Staat will sich das Geld nun zurückholen. Um zu verhindern, dass dies wegen Verjährung misslingt, schraubt die Große Koalition nun an den gesetzlichen Grundlagen.“

Die GroKo will ihre Gangart bei der Aufarbeitung des Cum-Ex-Steuerskandals verschärfen. Veruntreute Milliardengelder sollen länger als bisher möglich zurückgeholt werden können. Dafür sollen künftig die Einziehung der rechtswidrig erlangten Gewinne auch in verjährten Fällen möglich sein und die Verjährungsfrist für besonders schwere Steuerhinterziehung zudem von 10 auf 12 Jahre verlängert werden.

Unionsfraktionsvize Andreas Jung sagte: "Bei der Verfolgung von Cum-Ex-Taten und beim Rückholen der Steuermittel braucht es Konsequenz und Härte." Durch Cum-Ex-Geschäfte rechtswidrig erlangtes Vermögen müsse eingezogen werden, zum Jahresende dürften diese schweren Taten nicht verjähren. SPD-Fraktionsvize Achim Post sagte, die Täter dürften die milliardenschweren Erträge ihres Steuerschwindels auf keinen Fall behalten dürfen.

Bei Cum-Ex-Geschäften inszenierten Aktienhändler gegenüber dem Fiskus ein Verwirrspiel mit Aktien mit ("cum") und ohne ("ex") Dividendenansprüche - dadurch erstattete der Staat Kapitalertragssteuern gleich mehrfach, obwohl diese gar nicht gezahlt worden waren. Dem deutschen Staat entstand ein hoher Milliarden-Euro-Schaden.

Lambrecht will "keinen Tag länger warten als notwendig"

Post sagte, Rückforderungen seien bereits erheblich erleichtert worden. Nun sollten in einem zweiten Schritt zügig weitere gesetzliche Änderungen auf den Weg gebracht werden, die eine noch weitergehende staatliche Einziehung der Cum-Ex-Gewinne ermögliche und die Verjährungsfristen zusätzlich verlängere.

"Die Botschaft ist klar: Steuerbetrug an der Allgemeinheit darf sich nicht lohnen. Die Täter müssen für ihre Taten zur Rechenschaft gezogen werden." Jung sagte: "Wir räumen die rechtlichen Hürden ab, die der Einziehung der Mittel aus verjährten Cum-Ex-Straftaten entgegenstehen und verlängern die Verjährungsfrist für besonders schwere Steuerhinterziehung von 10 auf 12 Jahre."

Bundesjustizministerin Christine Lambrecht schrieb in einem Brief an die Mitglieder der Regierungsfractionen, um die rechtswidrig durch Cum-Ex-Geschäfte erlangten Erträge einzuziehen, sei eine Gesetzesänderung nötig. Etlichen staatlichen Einziehungsansprüchen könnte nach derzeitiger Rechtslage das Hindernis der Verjährung entgegenstehen. Ursprünglich sei geplant gewesen, die notwendige Gesetzesänderung im Zuge einer ohnehin angedachten Reform der Strafprozessordnung herbeizuführen. Die Reform werde allerdings voraussichtlich erst Mitte des nächsten Jahres in Kraft treten. "Mit der Einziehung der Cum-Ex-Erträge wollen wir indes keinen Tag länger warten als notwendig." Daher sollten notwendige Änderungen aus dem Entwurf zur Reform der Strafprozessordnung herausgelöst und ins Jahressteuergesetz gebracht werden.

Für eine härtere Gangart hatte sich etwa NRW-Justizminister Peter Biesenbach von der CDU ausgesprochen. Bei der Kölner Staatsanwaltschaft sind die bundesweit mit Abstand meisten Strafverfahren anhängig, weil das Bundeszentralamt für Steuern seinen Dienstsitz in Bonn hat - dafür ist die Schwerpunkteinheit aus Köln zuständig. Im bundesweit ersten Cum-Ex-Strafprozess hatte das Landgericht Bonn im März zwei britische Aktienhändler, die als Kronzeugen umfassend zur Aufklärung beigetragen hatten, zu Bewährungsstrafen verurteilt. Es war das erste Mal, dass Cum-Ex als Straftat gewertet wurde. Das letzte Wort hierzu hat der Bundesgerichtshof - wann er entscheidet, ist noch unklar."

Inzwischen ist im Internet sogar davon die Rede, der Gesetzgeber plane, die steuerstrafrechtliche Verjährungsfrist wegen „schwerer Steuerhinterziehung“ auf 15 Jahre anzuheben. Ferner solle gesetzlich geregelt werden, daß rechtswidrig erlangte Gewinne vom Fiskus auch in verjährten Fällen sollen eingezogen werden können.²³⁰⁾

Durch die gesetzliche Verlängerung von Verjährungsfristen soll mithin mit Rückwirkung dem Fiskus ermöglicht werden, strafrechtlich in cum-ex-Angelegenheiten seitens des Fiskus „Steuer-sünder“ und deren Berater länger verfolgen zu können und durch die verjährungsunabhängige Verfolgung von Steuererstattungsansprüchen sollen diese Erstattungsanprüche über einen verlängerten Zeitraum geltend gemacht werden können, ohne daß der Gesetzgeber zuvor sich mit den hier oben vorgetragenen verfassungsrechtlichen Gründen befaßt hätte, wohl wissend, daß ein Rechtsweg dagegen bis zur Rechtswegerschöpfung und sich anschließender Verfassungsbeschwerde Jahre in Anspruch nehmen würde. Verfassungsrechtliche Bedenken dagegen sind angebracht wie oben verdeutlicht.

Inzwischen wurde das vorgenannte Gesetzesvorhaben in die Tat umgesetzt. Auch auf längst verjährte Steueransprüche soll im Falle schwerer Steuerhinterziehung die verlängerte Verjährungsfrist angewandt werden, was verfassungsrechtlich aus oben genannten Gründen, aber auch für sich gesehen, verfassungsrechtlich bedenklich ist.²³¹⁾

Ferner:

Die Bundesregierung soll auf eine kleine Anfrage der AfD zum Ausdruck gebracht haben, der Bundesgesetzgeber habe bereits 2012 das Steuerschlupfloch geschlossen und man habe keine

230) www.n-tv.de/politik/Schwere-Steuerhinterziehung-laeng

231) FAZ vom 27.01.2021, Seite 16

Erkenntnisse, dass danach noch cum & ex praktiziert worden sei.²³²⁾ Oben zu V. wurde bereits darauf hingewiesen, daß das Ausnutzen eines 12-jährigen Steuerschlupfloches steuer(straf)rechtlich nicht den Tatbestand der Steuerhinterziehung ausfüllte, was von Finanzämtern, Staatsanwaltschaften und Gerichten bisher einfach ausgeblendet wird.

232) FAZ vom 25.11.2020, Seite 18