

CONSTANTIN KEMPER

Steuerfolgen in
präexistenten zivil-
rechtlichen Ausgleichs-
ansprüchen

*Veröffentlichungen zum
Steuerrecht*

Mohr Siebeck

Veröffentlichungen zum Steuerrecht

herausgegeben von

Joachim Englisch, Heike Jochum
und André Meyer

11



Constantin Kemper

Steuerfolgen in präexistenten
zivilrechtlichen
Ausgleichsansprüchen

Eine Studie am Beispiel des Schadens- und
Bereicherungsrechts

Mohr Siebeck

Constantin Kemper, geboren 1992; Studium der Rechtswissenschaft mit wirtschaftswissenschaftlicher Zusatzausbildung an der Universität Bayreuth; wissenschaftliche Mitarbeit in verschiedenen internationalen Großkanzleien; 2020 Promotion; seit 2019 Rechtsreferendar am OLG München.

ISBN 978-3-16-159802-9 / eISBN 978-3-16-159803-6

DOI 10.1628/978-3-16-159803-6

ISSN 2509-3347 / eISSN 2569-4561 (Veröffentlichungen zum Steuerrecht)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2021 Mohr Siebeck Tübingen. www.mohrsiebeck.com

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für die Verbreitung, Vervielfältigung, Übersetzung und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Gulde Druck aus der Times New Roman gesetzt, auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und von der Buchbinderei Spinner in Ottersweier gebunden.

Printed in Germany.

Geleitwort zu dieser Reihe und zu diesem Buch

Das Steuerrecht ist öffentliches Eingriffsrecht von großer wirtschaftlicher und gesellschaftlicher Relevanz; es durchdringt alle Lebensbereiche und knüpft dabei vielfach an zivilrechtlich vorstrukturierte und gestaltete Vorgänge an. Dessen ungeachtet folgt es einer eigenständigen Teleologie, ist darüber hinaus Untersuchungsgegenstand nicht nur der Steuerrechtswissenschaft, sondern zahlreicher weiterer wissenschaftlicher Disziplinen, und zudem rechtspolitisch ein von hoher Dynamik geprägtes Rechtsgebiet. Grundlegende, nicht selten von der tagespolitischen Diskussion überdeckte Probleme zu identifizieren, sie in den Gesamtkontext der Steuerrechtswissenschaft einzuordnen, sie methodisch wie auch verfassungsrechtlich rückzubinden und zukunftsweisende Lösungsansätze zu entwickeln, stellt deshalb eine besondere Herausforderung dar. Arbeiten, die steuerrechtswissenschaftlichen Forschungsfragen in dieser Weise auf den Grund gehen, bietet die Reihe eine gemeinsame Plattform. Willkommen sind Arbeiten mit öffentlich-rechtlichem, privatrechtlichem oder auch strafrechtlichem Hintergrund, doch ist die Reihe auch offen für interdisziplinäre Ansätze, vornehmlich aus dem Bereich der Wirtschaftswissenschaften, der Soziologie und der Politikwissenschaften.

Constantin Kemper befasst sich mit der Frage, wie sich Steuerfolgen innerhalb bestehender zivilrechtlicher Ausgleichsansprüche auswirken. Er geht dieser Themenstellung im Rahmen einer umfänglichen, rechtsgebietsübergreifend angelegten Untersuchung auf den Grund und leistet auf diese Weise Pionierarbeit. *Kemper* setzt beim Schadensrecht an und analysiert die vorzufindenden Problemlagen sowohl auf abstrakter Ebene als auch heruntergebrochen auf eine Vielzahl an praktisch wichtigen Einzelfragen. Er arbeitet die einschlägigen zivilrechtlichen, steuerrechtlichen und auch verfassungsrechtlichen Wertungen gründlich auf und führt sie zu sinnvollen Lösungen zusammen. Es gelingt ihm auf diese Weise, weiterführende Überlegungen zum Stellenwert des Leistungsfähigkeitsprinzips zu formulieren. Auf Basis der zum Schadensrecht gewonnenen Erkenntnisse widmet sich *Kemper* ferner dem Bereicherungsausgleich und gelangt im Schlusskapitel zu Ergebnissen, die darüber hinausgehende Folgerungen für andere Ausgleichssysteme zulassen.

Die Herausgeber

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2019/2020 von der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bayreuth als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung befinden sich auf dem Stand von Oktober 2019.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. André Meyer, LL.M. (Taxation), der den gedanklichen Anstoß für das Thema gegeben und die Erstellung der Arbeit in jeder Phase ihrer Entstehung hervorragend betreut hat. Bei Herrn Prof. Dr. Karl-Georg Loritz möchte ich mich sehr herzlich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens bedanken. Weiterhin danke ich der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bayreuth für die Auszeichnung der Arbeit mit dem Carl-Gareis-Preis 2020. Dem Verlag Mohr Siebeck und den Herausgebern schulde ich Dank für die Aufnahme in diese Schriftenreihe.

Besonders möchte ich meiner Freundin Alice Aldenhoff danken, die mir immer zuversichtlich und liebevoll zur Seite steht. Dank gebührt auch meinen Freunden Jens Klapdor und Dr. Manuel Schmutzler, die in zahlreichen Diskussionsrunden hilfreiche Anmerkungen gegeben haben. Gewidmet ist dieses Buch meinen Eltern Antje und Aurel Kemper, die mich in jeder Phase meines Lebens bedingungslos unterstützen und ohne die insbesondere auch die Anfertigung dieser Arbeit nicht möglich gewesen wäre.

München, Dezember 2020

Constantin Kemper

Inhaltsübersicht

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Inhaltsverzeichnis	XIII
§ 1 Einleitung	1
§ 2 Grundlagen – Methodik und Verhältnisbestimmung	7
A. Methodische Grundannahmen	7
B. Das „Rangverhältnis“ zwischen Steuer- und Zivilrecht	10
C. Grundsatz – Identifizierung des sachnäheren Rechtsgebietes	14
D. Die „wechselseitige Beeinflussung“ von Steuer- und Zivilrecht	15
E. Ergebnis: Grundlagen – Methodik und Verhältnisbestimmung	21
F. Schlussfolgerung für die weitere Untersuchung	22
§ 3 Grundlagen des Schadensrechts	23
A. Telos und Gegenstand des Schadensrechts	24
B. „Wertende“ Schadensberechnung	56
C. Der richterliche Freiraum bei der Schadensberechnung	110
D. Ergebnis: Grundlagen des Schadensrechts	121
§ 4 Grundlagen des Schadensrechts und Steuerfolgen	123
A. Meinungsstand und Problemaufriss	123
B. Die Behandlung von Steuerfolgen nach dem Ausgleichszweck	125
C. Gegenmeinung: Zum „Bruttoausgleich“ von Steuerfolgen	132
D. Abgrenzung zum Streit um Brutto- und Nettolohntheorie	142
E. Ergebnis: Grundlagen des Schadensrechts und Steuerfolgen	156

§ 5 Vorteilsausgleichung und Wertungskonflikt	159
A. Meinungsstand	160
B. Stellungnahme	170
C. Steuerspezifische Lösung: Vorteilsausgleichung und Wertungskonflikt	182
D. Ergebnis: Steuerrechtliche Wertungen und schadensrechtliches Bereicherungsverbot	276
§ 6 Leistungsfähigkeitsprinzip und Steuerfolgen in präexistenten Schadensersatzansprüchen	279
A. Problemaufriss	279
B. Zivilrechtliche Ausgangslage	285
C. Steuerrechtliche Ausgangslage – Fallgruppenbezogene Untersuchung	299
D. Steuerrechtliche Ausgangslage – „Summengleiche Besteuerung“ und Leistungsfähigkeitsprinzip	350
E. Stellungnahme: Die „pauschalierende Verrechnung“	369
F. Ergebnis: Leistungsfähigkeitsprinzip und Steuerfolgen in präexistenten Schadensersatzansprüchen	395
§ 7 Steuervorteile und Vorteilsausgleichung: Gesamtzusammenhang und Einzelfallanalyse	399
A. Zusammenführung der Untersuchungsergebnisse	399
B. Erprobung an ausgewählten Einzelproblemen	402
C. Ergebnis	457
§ 8 Steuerfolgen und Nachteilsausgleich	459
A. Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse	459
B. Ersatz von Steuernachteilen und Wertungskonflikt	461
C. Ergebnis	470
§ 9 Ausblick: Steuerfolgen in präexistenten bereicherungsrechtlichen Ansprüchen	473
A. Problemaufriss und Meinungsstand	474
B. Zivilrechtliche Grundlagen	485
C. Steuerrechtliche Grundlagen	504
D. Steuerfolgenspezifische Lösung	513
E. Ergebnis: Steuerfolgen in präexistenten bereicherungsrechtlichen Ansprüchen	535

§ 10 Gesamtergebnis	539
A. Schadensrechtliches Gesamtergebnis	539
B. Bereicherungsrechtliches Gesamtergebnis	542
C. Vergleich und allgemeine Schlussfolgerungen	543
Literaturverzeichnis	547
Stichwortregister	587

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX
§ 1 Einleitung	1
§ 2 Grundlagen – Methodik und Verhältnisbestimmung	7
A. Methodische Grundannahmen	7
B. Das „Rangverhältnis“ zwischen Steuer- und Zivilrecht	10
C. Grundsatz – Identifizierung des sachnäheren Rechtsgebietes	14
D. Die „wechselseitige Beeinflussung“ von Steuer- und Zivilrecht	15
I. Ausgangspunkt: Vorfrage oder Konflikt?	16
II. Auflösung von Konfliktlagen: Entwicklung	18
III. Auflösung von Konfliktlagen: Der Ansatz Meyers	19
E. Ergebnis: Grundlagen – Methodik und Verhältnisbestimmung	21
F. Schlussfolgerung für die weitere Untersuchung	22
§ 3 Grundlagen des Schadensrechts	23
A. Telos und Gegenstand des Schadensrechts	24
I. Der Ausgleichszweck des Schadensrechts	24
1. Wortlaut	25
2. Entstehungsgeschichte	26
3. Systematische Auslegung	27
a) Dichotomie der Ersatzformen	28
b) Subjektiv-konkrete Schadensberechnung	31
4. Verfassungsrechtliche Verankerung?	33
a) Verfassungsdetermination der Ausgleichsfunktion	34
b) Verfassungslegitimation der Ausgleichsfunktion	35
5. Zwischenergebnis	36

II. Weitere Zweckrichtungen des Schadensrechts?	36
1. Prävention und Sanktion	37
a) Prävention	37
aa) Wortlaut und Systematik	38
bb) Theorie der „beidseitigen Begründung“ im Zivilrecht	40
b) Sanktion	42
2. Verteilungs-/Kollektivierungs-/Versorgungsfunktion	44
3. Wertneutralität des Schadensrechts?	45
III. Der Gegenstand des Ausgleichs	47
1. „Monistisches“ Schadensverständnis	48
2. „Dualistisches“ Schadensverständnis	51
IV. Schlussfolgerung für die weitere Untersuchung	55
B. „Wertende“ Schadensberechnung	56
I. Schadenszurechnung	56
1. Die Adäquanztheorie	58
2. Der Schutzzweck der Norm	59
a) Problem: Schutzzweck und Ersatz von Folgeschäden	61
b) Keine unbedingte Anspruchsgrundlagenunabhängigkeit	62
c) Wertungsoffenheit im Übrigen?	62
3. Schlussfolgerungen	65
II. Vorteilsausgleichung	66
1. Die gesetzliche Ausgangslage	66
2. „Mindestvoraussetzungen“ und Rechtsfolgen der Vorteilsausgleichung	68
3. Ausgangspunkt: Zur Bedeutung des Bereicherungsverbot	70
a) Die Differenzhypothese	70
b) Die Wertung des Ausgleichszwecks – das schadensrechtliche Bereicherungsverbot	72
c) Kritik des Bereicherungsverbot im Zusammenhang mit der Vorteilsausgleichung	73
d) Stellungnahme	74
aa) Bereicherungsverbot und Ausgleichszweck	74
bb) „Starres“ oder „flexibles“ Bereicherungsverbot?	76
cc) Normative Verankerung des Bereicherungsverbot	78
e) Zwischenergebnis	80
4. Konfligierende Wertungen	81
a) Allgemeingültige Ansätze?	81
aa) Innerer Zusammenhang zwischen Vor- und Nachteil	82
bb) Zweck des Ersatzanspruches	84

cc) Vorteilsausgleichung, Verhaltenssteuerung und ökonomische Analyse des Rechts	86
(1) Die Ansätze <i>Hecks</i> und <i>Rudloffs</i>	86
(2) Der Ansatz <i>Thüsing</i> s – Ökonomische Analyse der Vorteilsausgleichung	87
(3) Stellungnahme	89
(4) Schlussfolgerung	92
dd) Vorteilsausgleichung und Statikprinzip	92
b) Zwischenergebnis und Präzisierung	96
c) Der methodische Rahmen für die Gewinnung konfigurierender Wertungen	97
aa) Weiter Spielraum bei der Vorteilsausgleichung?	99
bb) Stellungnahme	100
d) Schlussfolgerung: Orientierung an gesetzlichen Wertungen	102
aa) Auslegung	103
bb) Konfligierendes Telos	104
cc) Konfligierende Wertung	104
dd) Konfligierendes Rechtsprinzip	105
ee) Konfligierende teilrechtsordnungsfremde Wertung?	106
e) Abwägungsentscheidung	106
5. Fallgruppenbildung in der Rechtsprechung	107
III. Fazit: Wertende Schadensberechnung	108
C. Der richterliche Freiraum bei der Schadensberechnung	110
I. Die Beweiserleichterungen nach § 287 Abs. 1 ZPO	110
II. Zweck der Beweiserleichterung nach § 287 Abs. 1 ZPO	112
1. Durchsetzbarkeit und Prozessökonomie	112
2. Einfluss des Ausgleichszwecks	113
III. Grenzen der Schadensschätzung	115
1. Willkürverbot – Anknüpfungstatsachen	115
2. Leitlinien zur Belastbarkeit der Anknüpfungstatsachen	116
3. Abstrakt: Wertungskonflikt und Abwägungsentscheidung	118
IV. Fazit: Der richterliche Freiraum bei der Schadensberechnung	120
D. Ergebnis: Grundlagen des Schadensrechts	121
 § 4 Grundlagen des Schadensrechts und Steuerfolgen	 123
A. Meinungsstand und Problemaufriss	123
B. Die Behandlung von Steuerfolgen nach dem Ausgleichszweck	125
I. Steuerfolgen in der Differenzhypothese	126

1. Steuernachteile in der Differenzhypothese	126
2. Steuervorteile in der Differenzhypothese	127
3. Verbindlichkeit aus öffentlich-rechtlichem Schuldverhältnis?	127
II. Schlussfolgerung	128
III. Positivrechtliche Begründung: § 249 Abs. 2 Satz 2 BGB?	129
1. Anwendungsbereich der Norm	130
2. Telos der Norm	130
3. Zwischenergebnis	132
C. Gegenmeinung: Zum „Bruttoausgleich“ von Steuerfolgen	132
I. Der Ansatz <i>Knobbe-Keuks</i> – Steuerfolgen als „Einkommensverwendung“	132
1. Die These <i>Knobbe-Keuks</i>	133
a) Steuerfolgen als Einkommensverwendung	133
b) Differenzierung: „Personen-“ vs. „Verkehrsteuern“	134
2. Stellungnahme	135
3. Zwischenergebnis	137
II. Der Ansatz <i>Lange/Schiemanns</i> – Praktikabilität und Bruttoausgleich	138
1. Präzisierung	138
2. Materielles Gewicht des Praktikabilitätsarguments?	140
III. Zwischenergebnis	142
D. Abgrenzung zum Streit um Brutto- und Nettolohntheorie	142
I. Problemaufriss	143
II. Bedeutung des Streits	144
1. Praktische Einwände	146
2. Beweislastverteilung	146
3. Implikationen für die Vorteilsausgleichung – Der Ansatz Dittmayers	147
a) Der Ansatz <i>Dittmayers</i>	148
b) Anwendungsbereich der Vorteilsausgleichung nach Dittmayer	149
c) Würdigung unter den Prämissen der modifizierten Nettomethode	151
4. Zwischenergebnis	151
III. Stellungnahme	152
1. Dittmayers Ansatz	152
2. Einwände gegen die Nettolohntheorie	153
IV. Zwischenergebnis	155
E. Ergebnis: Grundlagen des Schadensrechts und Steuerfolgen	156

§ 5 Vorteilsausgleichung und Wertungskonflikt	159
A. Meinungsstand	160
I. Rechtsprechung	160
II. Literatur	163
1. Zweifel am und Begründungsansätze für das „Zweckkriterium“	164
2. Ergänzend herangezogene, allgemeine Kriterien	166
a) Der „innere Zusammenhang“	166
b) Der Präventionszweck und der Gedanke der Schadensverlagerung	167
3. Sonstige Überlegungen	168
III. Fazit: Meinungsstand	169
B. Stellungnahme	170
I. Zum Kriterium des „inneren Zusammenhanges“	170
II. Zum Aspekt der Schadensverlagerung	172
III. Der Steuerfiskus als „Schenker“	175
1. Die Wertung bei „freiwilligen Drittleistungen“	176
2. Die Übertragbarkeit der Wertung auf Steuervorteile	179
IV. Zum „Zweckargument“ im Übrigen	180
C. Steuerspezifische Lösung: Vorteilsausgleichung und Wertungskonflikt	182
I. Entwicklung: Der Anknüpfungspunkt steuerrechtlicher Wertungen in der Vorteilsausgleichung	182
1. Zivilrechtliche Betrachtung	183
2. Methodische Betrachtung – Systematische Auslegung	184
3. Auflösung einer Konfliktlage	185
4. Präzisierung: Feststellung einer Konfliktlage	187
5. Zwischenergebnis	188
II. Teleologische Einordnung der Steuernormen	189
1. Die „Systemfrage“ im Steuerrecht	189
2. Das Leistungsfähigkeitsprinzip	192
3. Die steuerrechtlichen „Normgruppen“	196
a) Fiskalzwecknormen	196
b) Sozialzwecknormen	198
c) Vereinfachungszwecknormen	200
4. Zwischenergebnis: Teleologische Einordnung der Steuernormen	201
III. Konfliktlagen	202
1. Fiskalzwecknormen und Konfliktlage	202
a) Leistungsfähigkeitswidrigkeit durch zivilrechtlichen Ausgleich	203

b) Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch die Vorteilsausgleichung	206
aa) Leistungsfähigkeit und Indikatoren	207
bb) Leistungsfähigkeit und Zweipersonenverhältnis	210
cc) Schlussfolgerung	212
c) Relevanz „steuerrechtlicher Gemeinschaftsverhältnisse“?	213
d) Zwischenergebnis	215
2. Sozialzwecknormen und Konfliktlage	216
a) Bedeutungsgehalt des verfolgten Sozialzwecks in Abgrenzung zu Fiskalzwecken	218
b) Umverteilungsnormen und schadensrechtliche Vorteilsausgleichung	222
aa) Punktuelle Umverteilungsnormen	223
(1) Punktuelle Umverteilungsnormen als Instrumente des Sozialrechts	224
(2) Schlussfolgerungen für die schadensrechtliche Vorteilsausgleichung	228
(3) Kriterien für die Identifikation punktueller Umverteilungsnormen	229
bb) Progressiver Einkommensteuertarif als genereller Umverteilungsmechanismus?	230
(1) Problemaufriss: Steuervorteile und progressiver Tarif	230
(2) Steuerrechtliche Einordnung der Progression	231
(3) Schlussfolgerungen für die schadensrechtliche Vorteilsausgleichung	234
cc) Zwischenergebnis: Umverteilungsnormen und schadensrechtliche Vorteilsausgleichung	236
c) Lenkungsnormen und schadensrechtliche Vorteilsausgleichung	237
aa) Ansatzpunkt: Verhaltenssteuerung	239
bb) Problem: Zweck der Verhaltenssteuerung schon erreicht	240
cc) Zwischenergebnis: Lenkungsnormen und schadensrechtliche Vorteilsausgleichung	242
dd) Überlegung: Korrektur lenkender Steuervorteile als Aufgabe des Steuerrechts?	243
d) Zwischenergebnis: Sozialzwecknormen und Konfliktlage	245
3. Vereinfachungszwecknormen und Konfliktlage	246
a) Die Ansicht <i>Steinles</i>	246
b) Der Vereinfachungszweck im Steuerrecht	248

c) Schlussfolgerungen für die schadensrechtliche Vorteilsausgleichung	250
d) Zwischenergebnis	252
4. Zwischenergebnis: Konfliktlagen	252
IV. Auflösung der Konfliktlagen und Grenzfälle	253
1. Grundsatz	253
2. Abwägungsentscheidung	255
3. Die Behandlung von Konfliktlagen in Grenzfällen	257
a) Zur „Abschichtung“ von Fiskal- und Sozialzwecken	257
b) Zur Behandlung von Vereinfachungszwecknormen	259
4. Sonderfall: Verfassungsrechtliche Aufladung des Leistungs- fähigkeitssprinzips – Steuerfreiheit des Existenzminimums	260
a) Die verfassungsrechtliche Aufladung des Leistungsfähigkeitsprinzips	261
b) Die Freistellung des Existenzminimums	261
c) Folgerungen für die teleologische Einordnung der Norm	262
d) Zivilrechtliche Schlussfolgerungen	263
e) Zwischenergebnis	265
5. Sonderfall: Ungerechtfertigte Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips	265
a) Ansatzpunkt: Leistungsfähigkeitswidrigkeit	266
b) Ansatzpunkt: Zuwendungszweck	267
aa) Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes	268
bb) Implikationen für die systematische Auslegung	271
cc) Praktische Probleme	272
c) Schlussfolgerungen	274
6. Zwischenergebnis: Auflösung der Konfliktlagen	275
D. Ergebnis: Steuerrechtliche Wertungen und schadensrechtliches Bereicherungsverbot	276
§ 6 Leistungsfähigkeitsprinzip und Steuerfolgen in präexistenten Schadensersatzansprüchen	279
A. Problemaufriss	279
I. Die Meinung der Rechtsprechung	279
II. Offene Fragen	281
III. Meinungsstand in der Literatur	283
IV. Fortgang der Untersuchung	285
B. Zivilrechtliche Ausgangslage	285
I. Dogmatische Verortung	286

II. Erfordernis eines inneren Zusammenhanges zwischen Steuervorteil und Steuernachteil?	287
III. Zeitliche Dimension	290
IV. Gesetzlicher Ansatzpunkt der Pauschalierung – § 287 Abs. 1 Satz 1 ZPO	293
1. Anwendbarkeit von § 287 Abs. 1 Satz 1 ZPO	293
2. Grenzen der Schadensschätzung nach § 287 Abs. 1 Satz 1 ZPO	295
3. Schlussfolgerungen für die steuerfolgenspezifische Untersuchung	295
V. Zwischenergebnis: Zivilrechtliche Ausgangslage	296
C. Steuerrechtliche Ausgangslage – Fallgruppenbezogene Untersuchung	299
I. Einkommensteuerrechtliche Grundlagen	299
1. Veranlassungszusammenhang	299
2. Gewinn- und Überschusseinkünfte	300
II. „Verdienstaufschlagschäden“	301
1. Deklaratorische Bedeutung von § 24 Nr. 1 lit. a) EStG	302
2. Ausnahme: Rentenbesteuerung?	303
3. Fazit: „Verdienstaufschlagschäden“	304
III. „Kapitalanlagefälle“	305
1. Der erzielte Steuervorteil	306
a) Steuerrechtliche Grundlagen	307
b) Steuervorteil und gesetzliche Beschränkungen	307
c) Einschränkung – Einkünfteerzielungsabsicht	310
d) Der Einwand <i>Knobbe-Keuks</i>	311
2. Durchführung des Schadensersatzes	312
3. Steuerrechtliche Behandlung der Ersatzleistung	314
a) Verfahrensrechtliche Lösung – § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO	314
aa) Schadensrechtliche Rückabwicklung als „rückwirkendes Ereignis“?	315
bb) Der Ansatz Kaligins	317
b) Besteuerung der Ersatzleistung	319
c) Gewinneinkünfte	321
aa) Grundsatz: Steuerbarkeit der Ersatzleistung gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG	321
bb) Besonderheit: Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft – Einfluss des Kapitalkontos	323
(1) „Positives“ Kapitalkonto – Beteiligungsrestwert	324
(2) Negatives Kapitalkonto	325
(3) Einfluss von § 15a EStG?	326

cc) Zwischenergebnis: Gewinneinkünfte	326
d) Überschusseinkünfte	327
aa) Schadensrechtliche Rückabwicklung als Veräußerungsgeschäft	328
bb) Schadensersatz und Rückfluss von Werbungskosten	329
cc) Schadensersatz und Rückfluss von Abschreibungsbeträgen	332
e) Zwischenergebnis	334
4. Schadensersatz nach der Minderungsrechtsprechung	334
IV. Zwischenbilanz: Die „summengleiche Besteuerung“ der Schadensersatzleistung	334
1. Summengleiche Besteuerung und einfachrechtliche Wertungen	335
a) „Verdienstausschäden“	335
b) „Kapitalanlagefälle“	336
aa) Summengleiche Besteuerung	337
bb) Der umfassende Gewinnbegriff des EStG	339
cc) Die „Rückerstattungsbesteuerung“ von Werbungskosten	340
2. „Betragsgleichheit“?	342
3. Zwischenergebnis: Summengleiche Besteuerung	343
V. Schadensersatzleistungen und Gewerbe- bzw. Umsatzsteuer	343
1. Gewerbesteuerbarkeit der Schadensersatzleistung	344
2. Umsatzsteuerbarkeit der Schadensersatzleistung	345
VI. Fazit: Steuerrechtliche Ausgangslage – Fallgruppenbezogene Untersuchung	349
D. Steuerrechtliche Ausgangslage – „Summengleiche Besteuerung“ und Leistungsfähigkeitsprinzip	350
I. Ausgleichszweck und Leistungsfähigkeitsprinzip	351
1. Leistungsfähigkeitsindikator und Einkommensteuerrecht	351
2. Steuervorteil und Leistungsfähigkeitsprinzip	354
3. Der Zusammenhang zwischen Ausgleichszweck und Leistungsfähigkeit	355
a) Schadensrechtliche Kausalität und Steuervorteil	355
b) Leistungsfähigkeit, Zahlungsfähigkeit und schadensrechtlicher Ausgleich	356
c) Zwischenergebnis	358
4. Schadensersatzleistung und Leistungsfähigkeitsindikator	358
a) Schadensausgleich und „Lebenseinkommen“	358
b) Berücksichtigung des Schadensausgleichs	360
5. Zwischenergebnis	361

II. Relativierung und Abgleich mit den fallgruppenbezogenen Ergebnissen	361
III. Vergleich mit Gewerbe- und Umsatzsteuer	363
1. Gewerbesteuer	364
2. Umsatzsteuer	366
IV. Fazit: Steuerrechtliche Ausgangslage – „Summengleiche Besteuerung“ und Leistungsfähigkeitsprinzip	369
E. Stellungnahme: Die „pauschalierende Verrechnung“	369
I. Zur Gesamtbetrachtung von Steuervor- und Steuernachteilen	369
II. Zum Legitimationsbedürfnis der Pauschalierung	371
III. Zur Legitimation der Pauschalierung	373
1. Meinungsstand	373
a) Argumente für die Pauschalierungslösung	373
b) Argumente gegen die Pauschalierungslösung	375
2. Würdigung der Argumente	376
a) Praktikabilität der Steuerfolgenberechnung und „Prozessökonomie“	377
aa) Die praktischen Probleme	377
bb) Prozessökonomie und Pauschalierung	378
cc) „Außergewöhnliche Steuervorteile“ und Rechtssicherheit	379
dd) Zwischenergebnis	382
b) Durchsetzbarkeit für den Geschädigten	383
aa) Zur Möglichkeit einer Feststellungsklage	383
bb) Zur „Offenbarungspflicht“ des Ersatzberechtigten	387
c) Zwischenergebnis	390
3. Normative Betrachtung – Symmetrie von Chance und Risiko als Argument für die Pauschalierung	390
IV. Fazit: Stellungnahme	394
F. Ergebnis: Leistungsfähigkeitsprinzip und Steuerfolgen in präexistenten Schadensersatzansprüchen	395
§ 7 Steuervorteile und Vorteilsausgleichung:	
Gesamtzusammenhang und Einzelfallanalyse	399
A. Zusammenführung der Untersuchungsergebnisse	399
I. Ausgangspunkt: Differenzhypothese und Ausgleichszweck	399
II. Vorteilsausgleichung: Steuerspezifische Lösung	400
III. Vorteilsermittlung: Gesamtbetrachtung	401
IV. Rückblick auf den Ausgangspunkt	401

B. Erprobung an ausgewählten Einzelproblemen	402
I. Tarifvorteile	403
1. Tarifvorteile i. e. S. – „Progressionsvorteile“	403
a) Wertungskonflikt?	403
b) Pauschalierung der Progressionsvorteile	405
c) Ausnahme: Progressionsvorteile und Steuersparmodelle?	406
2. Sonderfall: Steuervorteile und Mitverschulden	407
a) Summengleiche Besteuerung?	407
b) Progressionsvorteile	408
c) Pauschalierung	409
3. Sonderfall: „Splitting-Vorteile“	410
a) Pauschalierung	411
b) Wertungskonflikt?	412
aa) Problemaufriss	412
bb) Verfassungsrechtliche Einordnung des Ehegattensplittings	413
cc) Zivilrechtliche Schlussfolgerungen	416
4. Ergebnis	417
II. Fehler der Finanzverwaltung	418
1. Betrachtungshorizont der Zivilgerichte	419
2. Pauschalierung	420
3. Berücksichtigung als neuer Vorteil?	420
a) BGHZ 53, 132 – Urteil v. 18.12.1969, Az. VII ZR 121/67	420
b) Stellungnahme	422
4. Ergebnis	424
III. Steuervorteile aus § 34 EStG	425
1. Meinungsstand	426
2. Ausgangspunkt	428
3. Zur Behandlung von § 34 Abs. 3 EStG (zugleich zu § 16 Abs. 4 EStG)	429
4. Zur Behandlung von § 34 Abs. 1, 2 EStG	430
a) Telos der Tarifiermäßigung	431
b) Steuervorteile aus § 34 Abs. 1 EStG?	433
c) Zivilrechtliche Schlussfolgerungen	435
5. Ergebnis	438
IV. Steuervorteile aus §§ 33b Abs. 1 Satz 1, 33 Abs. 1 EStG	438
1. Der Zweck der Pauschalierung gem. § 33b Abs. 1 EStG	439
2. Der Zweck von § 33 EStG – subjektives Nettoprinzip und Vorteilsausgleichung	441
3. Zivilrechtliche Schlussfolgerungen	442
V. Steuervorteile aus § 3 EStG	443

1. Meinungsstand	443
2. Ausgangspunkt	445
3. Steuervorteile aus § 3 Nr. 1 lit. a) Var. 3 EStG	446
4. Telos der Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 1 lit. a) Var. 3 EStG	448
5. Zivilrechtliche Schlussfolgerungen	449
VI. Schadensmindernd anzurechnende Steuervorteile	451
1. Umsatz- und Gewerbesteuerersparnis	451
2. Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug	452
a) Grundsatz	453
b) Besonderheiten	455
C. Ergebnis	457
§ 8 Steuerfolgen und Nachteilsausgleich	459
A. Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse	459
I. Ersatzfähigkeit von Steuernachteilen	459
II. Nachteile aus der Besteuerung der Ersatzleistung	460
III. Offene Fragen?	461
B. Ersatz von Steuernachteilen und Wertungskonflikt	461
I. Voraussetzungen einer Konfliktlage	461
1. Zivilrechtlicher Ansatzpunkt	461
2. Ausnahme: Ausdrückliche spezialgesetzliche Regelung	462
3. Abstrakte Schlussfolgerungen	463
II. Wegfall einer steuerrechtlichen Begünstigung	465
1. Sozialzweckbegünstigung	465
a) Meinungsstand	465
b) Stellungnahme	466
2. Wegfall einer pauschalierten Abzugsmöglichkeit	468
C. Ergebnis	470
§ 9 Ausblick: Steuerfolgen in präexistenten bereicherungsrechtlichen Ansprüchen	473
A. Problemaufriss und Meinungsstand	474
I. Problemaufriss	474
II. Meinungsstand	477
1. Rechtsprechung	478
2. Literatur	479
a) Der Ansatz <i>Schöns</i>	481
b) Der Ansatz <i>Schwabs</i>	483

3. Zwischenergebnis	484
III. Weitere Vorgehensweise	485
B. Zivilrechtliche Grundlagen	485
I. Entwicklung und Meinungsstand	486
1. Kausalitätsbetrachtung	486
2. Flume: „persönliche vermögensmäßige Entscheidung“	488
3. „Gegenstandsorientierte“ Begrenzungsversuche	489
4. Differenzierte Positionen	491
II. Stellungnahme	492
1. Fruchtbarkeit des dogmatischen Grundsatzstreits?	493
a) Wortlaut	493
b) Entstehungsgeschichte	493
c) Relativierung	494
d) Zwischenergebnis	496
2. Gesetzliche Ausgangslage	496
3. Wertungsaspekte	498
a) Vertrauensprinzip	498
b) Privilegierungsgedanke	498
c) Kernfrage: Weitere Wertungsaspekte?	499
4. Quellen weiterer Wertungen	501
III. Zwischenergebnis	502
C. Steuerrechtliche Grundlagen	504
I. Verfahrensrechtliche Lösung	505
II. Materiell-rechtliche Behandlung der Rückabwicklung	507
1. Gewinneinkünfte	508
2. Überschusseinkünfte	509
III. Schlussfolgerungen	512
D. Steuerfolgenspezifische Lösung	513
I. Steuerfolgen als Gewinnungskosten bzw. Teil des „Erlangten“	514
II. Steuerfolgen und § 818 Abs. 3 BGB	517
1. Steuerfolgen und Vertrauensprinzip	517
2. Steuerfolgen und Haftung nach den „allgemeine Vorschriften“ (§ 818 Abs. 4 BGB)	519
a) Ertragsunabhängige Steuern als „Lasten“ im Sinne von § 995 Satz 1 BGB	520
b) Ertragsabhängige Steuern als „Lasten“ im Sinne von § 995 Satz 1 BGB?	521
c) Rechtsfolgen	523
3. Steuerfolgen und zugrunde liegender Kondiktionstatbestand	525

4. Bereicherungsausgleich und andere (steuerrechtliche)	
Wertungen	526
a) Steuerfolgen und Verantwortlichkeit	526
b) Beeinflussung durch steuerrechtliche Wertungen	528
aa) Situation I: Sonderbelastung des Bereicherungsschuldners	529
bb) Situation II: Sonderentlastung des Bereicherungsgläubigers	531
cc) Situation III: Sonderentlastung des Bereicherungsschuldners	534
E. Ergebnis: Steuerfolgen in präexistenten bereicherungsrechtlichen Ansprüchen	535
§ 10 Gesamtergebnis	539
A. Schadensrechtliches Gesamtergebnis	539
B. Bereicherungsrechtliches Gesamtergebnis	542
C. Vergleich und allgemeine Schlussfolgerungen	543
Literaturverzeichnis	547
Stichwortregister	587

§ 1 Einleitung

Gegenstand der vorliegenden Untersuchung ist die Frage, ob und inwieweit steuerrechtliche Be- oder Entlastungen den Anspruchsinhalt in Hinblick auf den Schadens- und den Bereicherungsausgleich beeinflussen. Die Arbeit fokussiert sich mithin auf *präexistente* Ausgleichsansprüche. Sie bezieht sich daher *nicht* auf Situationen, in denen eine Rechtsfolge des Steuerrechts erst ein zivilrechtliches Ausgleichsbedürfnis auslöst.¹ Diese Problemstellungen kreisen um die Frage, ob das Zivilrecht eine geeignete Anspruchsgrundlage für den Ausgleich der Steuerfolge bereitstellt.² Die hier interessierenden Konstellationen zeichnen sich umgekehrt dadurch aus, dass ein Schadens- oder Bereicherungsausgleich dem Grunde nach geschuldet wird – also *präexistent* ist – und nur noch die *Höhe* des Anspruchs bestimmt werden muss.³ Wenn dabei Steuerfolgen (möglicherweise) eine Rolle spielen, ist der Untersuchungsgegenstand dieser Arbeit betroffen.

Die denkbaren Fallgestaltungen sind mannigfaltig.⁴ In Bezug auf das Schadensrecht ist etwa zu bedenken, dass das Opfer eines Verkehrsunfalles, das aufgrund seiner Verletzungen einen Verdienstaufschlag erleidet, die auf diese Einnahmen zu entrichtende Einkommensteuer spart. Dieser *Steuervorteil* könnte im Wege der Vorteilsausgleichung den Anspruch auf Ersatz des entgangenen Gewinns mindern. Dann ist aber auch als *Steuernachteil* zu berücksichtigen, dass der Ersatzanspruch möglicherweise zu steuerbaren Einkünften des Geschädigten führt.⁵ Dabei ist allerdings nicht unbedingt derselbe Steuertarif anzulegen, der die entgangenen Einnahmen erfasst hätte, was seine Ursache entweder in einer besonderen Steuerermäßigung⁶ oder dem progressiven Tarifverlauf haben kann⁷ –

¹ Zu diesen Fragestellungen siehe insbesondere Meyer, Ausgleichssystem, *passim*.

² Meyer, Ausgleichssystem, S. 2 – a. a. O. auch mit Beispielen für relevante Fallgestaltungen.

³ Meyer, Ausgleichssystem, S. 1. Dazu auch: Schulze-Osterloh, AcP 190 (1990), 139 (141).

⁴ Vgl. nur Schulze-Osterloh, AcP 190 (1990), 139 (141): Es gebe mehr Fälle unmittelbarer Einwirkung steuerlicher Folgen auf die Zivilrechtslage, „als sich die zivilrechtliche Schulweisheit träumen lässt“.

⁵ § 6 C. II. 1.

⁶ Zum Beispiel § 34 Abs. 1 EStG – dazu § 7 B. III.

⁷ Siehe dazu § 5 C. III. 2. b) bb) (1) und § 7 B. I. 1.

es entstehen wiederum Steuervorteile oder Steuernachteile, deren schadensrechtliche Behandlung fraglich ist.

Komplexe steuerliche Auswirkungen sind auch im Hinblick auf den Bereicherungsausgleich denkbar. Wird der rechtsgrundlose Erwerb eines vermieteten Hausgrundstücks bereicherungsrechtlich rückabgewickelt, spielen Rechtsfolgen des Steuerrechts gleich an mehreren Stellen eine Rolle. Die auf den (rechtsgrundlosen) Erwerb anfallenden Verkehrsteuern (Umsatz- oder Grunderwerbsteuer) könnten den Bereicherungsschuldner entreichern (§ 818 Abs. 3 BGB), wenn sie im Zuge der Rückabwicklung nicht auch steuerrechtlich storniert werden.⁸ Außerdem musste der Bereicherungsschuldner während seines Besitzes Grundsteuern entrichten, die er ggfs. auf den Kondizierenden umlegen kann.⁹ Schließlich ist auch zu berücksichtigen, dass die Einkünfte aus der Vermietung des Hausgrundstücks beim Bereicherungsschuldner der Einkommensteuer unterworfen worden sind. Kann er auch diese Steuern über § 818 Abs. 3 BGB auf den Bereicherungsgläubiger überwälzen?¹⁰ Oder ist die bereicherungsrechtlich geschuldete Herausgabe der Miete (§ 818 Abs. 1 Alt. 1 BGB) steuermindernd zu berücksichtigen, sodass im Ergebnis gar kein Nachteil konstatiert werden kann?¹¹

Diese willkürlich herausgegriffenen Beispielsfälle zeigen einerseits, wie diffizil die Auseinandersetzung mit Steuerfolgen in präexistenten Ausgleichsansprüchen sein kann. Andererseits betreffen sie alltägliche Situationen, die die Praxis regelmäßig beschäftigen. Es überrascht daher nicht, dass die Zahl der Stellungnahmen aus Rechtsprechung und Literatur gewaltig ist. Das betrifft vor allem das Schadensrecht,¹² aber auch die Bereicherungshaftung hat in diesem Zusammen-

⁸ § 9 C.

⁹ § 9 A.; § 9 C.; § 9 D. II. 2. a).

¹⁰ § 9 D. II. 2. b).

¹¹ § 9 C. II. 2.

¹² Aus der Rechtsprechung: BGHZ 42, 76 (78); BGH WM 1965, 789 (792); BGH VersR 1965, 793 (793 f.); BGH NJW 1967, 1462 (ebd.); BGHZ 53, 132 (134); BGHZ 74, 103 (114); BGH NJW 1979, 915 (ebd.); BGH NJW 1979, 1501 (1502); BGH NJW 1980, 1788 (1788 f.); BGH NJW 1986, 245 (ebd.); BGH NJW-RR 1987, 604 (ebd.); BGH NJW 1987, 1690 (ebd.); BGH NJW 1987, 1814 (ebd.); BGH JZ 1987, 574 (574 f.); BGH NJW-RR 1988, 470 (ebd.); BGH NJW 1989, 3150 (ebd.); BGH VersR 1990, 748 (749); BGH NJW 1992, 1050 (ebd.); BGH NJW 1993, 1643 (ebd.); BGHZ 127, 391 (393); BGH NJW 1998, 985 (986 a. E.); BGH NJW 1999, 3711 (ebd.); BGH VersR 2000, 65 (66); BGH NJW 2004, 3557 (ebd.); BGH NJW 2006, 499 (ebd.); BGH NZG 2006, 186 (186 f.); BGH NJW 2008, 2773 (2774); BGHZ 186, 205 (214 ff.); BGH NJW 2010, 2506 (2508); BGH DSStR 2011, 872 (874 f.); BGHZ 200, 51 (54); BGHZ 200, 110 (114 f.); BGH BKR 2014, 247 (248); BGH NJW 2014, 3436 (3438); BGH NZG 2015, 1315 (1315 f.); BGH NJW-RR 2016, 115 (116); BAG BB 2001, 784 (785); LAG Hessen DB 1986, 52 (ebd.) und auch schon RGZ 149, 135 (139). Aus der Kommentarliteratur insbesondere: Staudinger/*Schiemann*, § 249 BGB, Rn. 173. Aus dem übrigen Schrifttum etwa: *Assmann*, FS Lange, S. 345 (363 ff.); *Berninghaus*, DSStR 2014, 624 (ebd.); *Boelsen*,

hang einige Beachtung gefunden.¹³ Die Untersuchung orientiert sich an der praktischen Relevanz dieser Anspruchssysteme. Der Fokus der Arbeit wird deshalb auf der Behandlung von Steuerfolgen in präexistenten Schadensersatzansprüchen liegen. Der Bereicherungsausgleich wird anschließend untersucht, um Gemeinsamkeiten und Unterschiede zum Schadensrecht aufzudecken. Andere Ausgleichssysteme werden nicht beleuchtet, ihre Behandlung kann sich aber gegebenenfalls an dem abschließend dargestellten Untersuchungsprogramm orientieren.

Angesichts der komplexen Überlagerung steuer- und zivilrechtlicher Fragestellungen überrascht es nicht, dass trotz der zahlreichen Stellungnahmen kaum übergreifende Untersuchungen zur Behandlung von Steuerfolgen in präexistenten zivilrechtlichen Ausgleichsansprüchen vorliegen.¹⁴ Die Rechtsprechung geht

DB 1988, 2187 (2188 f.); *Dittmayer*, Erwerbsschadensberechnung, *passim*; *Drees*, VersR 1987, 739 (742 f.); *Einsiedler*, WM 2015, 958 (959 ff.); *Geibel*, Kapitalanlegerschaden, S. 421 ff.; *Geigel/Pardey*, Haftpflichtprozess, Kap. 4, Rn. 101 f.; *Grüter*, NZG 2006, 853 (853 f.); *Hofmann*, VersR 1980, 807 (809 f.); *Jooß*, DStR 2014, 6 (7 ff.); *Klinke*, VersR 1973, 397 (398 f.); *Knebel/Schmidt*, BB 2010, 1316 (1316 f.); *Knobbe-Keuk*, VersR 1983 (Beiheft zu Heft 33), 134 (*passim*); *dies.*, StuW 1976, 43 (*passim*); *dies.*, VersR 1976, 401 (406); *Knops*, WM 2015, 993 (993 ff.); *Koller*, Privatrecht und Steuerrecht, S. 114 ff.; *Lampe*, BB 2010, 2599 (2601 ff.); *Lange/Schiemann*, Schadensersatz, S. 369; *Loritz*, WuB IV A. § 249 BGB 1.11; *dies.*, WuB IV A. § 249 BGB 1.06; *Loritz/Wagner*, ZfIR 2003, 753 (758 ff.); *Luckey*, NZV 2019, 9 (13 f.); *Martin*, NZG 2006, 175 (ebd.); *Meyer*, BKR 2016, 309 (*passim*); *dies.*, WuB IV A. § 249 BGB 2.14.; *dies.*, WuB IV A. § 249 BGB 1.14; *Pauge*, VersR 2007, 569 (573 ff.); *Podewils*, DStR 2009, 752 (752 ff.); *dies.*, DStR 2011, 33 (36 f.); *Ruhkopf/Book*, VersR 1973, 782 (782 ff.); *Schlick*, WM 2011, 154 (159 ff.); *dies.*, WM 2015, 309 (313 f.); *dies.*, WM 2016, 193 (198 f.); *Spath*, VersR 1974, 307 (312); *dies.*, VersR 1976, 1073 (ebd.); *Spengler*, VersR 1972, 1008 (1009 f.); *Steinle*, Schadensersatz und Ertragssteuerrecht, S. 169 ff.; *dies.*, DStR 1981, 366 (368); *Stützel*, NJW 2014, 2070 (2070 f.); *Thüsing*, Wertende Schadensberechnung, S. 481 ff.; *Trüter*, BB 1986, 269 (269 f.); *Weber-Grellet*, DB 2007, 2740 (2740 f.); *Yildirim*, BKR 2014, 188 (189).

¹³ Grundlegend RGZ 170, 65 (67 f.), daran anschließend BGH NJW-RR 2017, 111 (112); BGH NJW-RR 2015, 677 (679); BGH NJW 2010, 2125 (2127); BGH WM 2008, 1132 (1133); BGH NJW-RR 1992, 558 (560); BGH NJW 1970, 2059 (2060); BGHZ 66, 150 (157); BVerwGE 24, 92 (104 ff.); BAG NZA 2017, 449 (450). Aus der Kommentarliteratur: *Jauernig/Stadler*, § 818, Rn. 33 f.; *Kirchhof*, in: MünchKomm.-InsO, § 143, Rn. 105; *Linke*, in: Dauner-Lieb/Heidel/Ring, § 818 BGB, Rn. 55; *Palandt/Sprau*, § 818 BGB, Rn. 38; *Prütting*, in: Prütting/Wegen/Weinreich, § 818 BGB, Rn. 25; *Schwab*, in: MünchKomm.-BGB, § 818, Rn. 161 ff.; *Soergel/Hadding*, § 818 BGB, Rn. 48; *Wendehorst*, in: BeckOK-BGB, § 818, Rn. 71. Aus dem übrigen Schrifttum: *Ballerstedt*, FS Schilling, S. 289 (298 – Fn. 17); *Beuthien*, Jura 1979, 532 (533); *Bitter/Heim*, ZIP 2010, 1569 (1576); *Esser/Weyers*, Schuldrecht II/2, S. 112 (mit Fn. 90); *Flessner*, Wegfall der Bereicherung, S. 20, 117; *Flume*, Gesammelte Schriften I, S. 247 (288 a. E.); *dies.*, GS Knobbe-Keuk, S. 111 (119); *Koppensteiner/Kramer*, Ungerechtfertigte Bereicherung, S. 134 f.; *Larenz/Canaris*, Schuldrecht II/2, S. 300; *Lorenz*, JuS 2018, 937 (938); *Podewils*, jurisPR-SteuerR 38/2014 Anm. 6; *Reeb*, JuS 1974, 513 (516); *Reuter/Martinek*, Ungerechtfertigte Bereicherung II, S. 371; *Schön*, ZHR 155 (1991), 247 (*passim*).

¹⁴ Hervorzuheben ist aber der Beitrag von *Schön*, ZHR 155 (1991), 247 (*passim*), der für das Bereicherungsrecht eine – zu weiten Teilen überzeugende – Gesamtlösung präsentiert, dazu

zwar – vor allem im Schadensrecht – immer wieder nach ähnlichen Mustern vor. Dabei verliert sie sich aber in einer schwer durchschaubaren Kasuistik.¹⁵ Die ganz überwiegende Zahl der Stellungnahmen aus der Wissenschaft beschränkt sich darauf, die einzelfallorientierte Rechtsprechung punktuell zu analysieren und zu kritisieren.¹⁶

Diese Lücke soll die vorliegende Untersuchung schließen, indem sie den Versuch unternimmt, die zivilrechtlichen Grundlagen des Schadens- und des Bereicherungsrechts auf einer abstrakten, von einzelnen Fallgruppen gelösten Ebene mit steuerrechtlichen Wertungen abzugleichen. Die Arbeit markiert mithin eine Schnittstelle zwischen Steuer- und Zivilrecht. Beide Rechtsgebiete werden relevant, es existieren zahlreiche Berührungspunkte zwischen den jeweiligen Fragestellungen. Diese Gemengelage¹⁷ erschwert es, in Detailfragen den richtigen rechtlichen Ansatzpunkt zu identifizieren, der entweder im Steuer- oder im Zivilrecht liegen kann. Daraus erklärt sich die Notwendigkeit, vor Behandlung der untersuchungsspezifischen Fragen Stellung zum Verhältnis zwischen Steuer- und Zivilrecht zu beziehen.

Die Arbeit kann dabei an die grundlegende Diskussion anknüpfen, die sich mit dem Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht beschäftigt.¹⁸ In diesem Zusammen-

im Einzelnen unten, § 9 A. II. 2. a) (Darstellung von *Schöns* Ansatz) und § 9 D. II. (Meinung des *Verf.*). Für das Schadensrecht sieht die Ausgangslage spärlicher aus. Mit den Arbeiten *Knobbe-Keuks* (VersR 1983 [Beiheft zu Heft 33], 134 [*passim*]) und *Dittmayers* (Erwerbsschadensberechnung, *passim*), liegen zwar übergreifende Ansätze vor (letzterer sogar in monographischer Form), die aber bereits grundsätzlich nicht überzeugen können (dazu § 4 C. und D.). Die – soweit *Verf.* ersichtlich – einzige andere monographische Auseinandersetzung, die zur Behandlung von Steuerfolgen in präexistenten Schadensersatzansprüchen vorliegt – *Steinle*, Schadensersatz und Ertragssteuerrecht, *passim* – enthält zwar einige wertvolle Überlegungen, beschränkt sich aber im Kern auf eine Einzelfallanalyse (a. a. O., S. 180 ff.). Übergreifende Denkanstöße können daher am ehesten aus den Arbeiten gewonnen werden, die sich auf grundlegenderer Ebene mit dem Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht auseinandergesetzt haben. Damit sind in erster Linie die Habilitationsschriften *Kollers* (Privatrecht und Steuerrecht) und *Meyers* (Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem) angesprochen. Letzterer nimmt a. a. O., S. 230 ff. sogar explizit Stellung zur Behandlung von Steuerfolgen in präexistenten Ausgleichsansprüchen. Darauf wird zurückzukommen sein (§ 5 C. III. 1.).

¹⁵ Zur Meinung der Rechtsprechung vgl. § 4 A. (grundsätzliche Behandlung von Steuerfolgen im Schadensrecht), § 5 A. I. (Steuervorteile und Vorteilsausgleichung), § 6 A. I. (steuerrechtsinterne Kompensationsmechanismen und „pauschalierende Verrechnung“), § 7 (zu den jeweiligen Einzelproblemen), § 9 A. II. 1. (Steuerfolgen im Bereicherungsausgleich).

¹⁶ Zu derselben Einschätzung gelangen auch – mit Blick auf das Bereicherungsrecht – *Schön*, ZHR 155 (1991), 247 (248) und – aus schadensrechtlicher Perspektive – *Thüsing*, Wertende Schadensberechnung, S. 107.

¹⁷ So schon *Meincke*, JuS 1976, 693 (697 f.). Zur Schnittstelle von Steuer- und Bereicherungsrecht siehe auch *Schön*, ZHR 155 (1991), 247 (248).

¹⁸ Dazu grundlegend *Flume*, Steuerwesen, S. 9 ff.; *Kirchhof*, StuW 1983, 173 (180 f.); *Koller*,

hang kann mittlerweile als gesichert gelten, dass Steuer- und Zivilrecht gleichrangige und eigenständige Teilrechtsordnungen mit jeweils eigenen Regelungsanliegen darstellen.¹⁹ Da die Ausfüllung von Schadensersatz- und Bereicherungsansprüchen dem Regelungsanliegen des Zivilrechts zuzuordnen ist, muss die Behandlung von Steuerfolgen von den Wertungen des Zivilrechts ausgehen. Das Steuerrecht kann entweder bei der Klärung von Vorfragen oder – sollten zivil- und steuerrechtliche Wertungen miteinander konfliktieren – über eine systematische Auslegung des Zivilrechts Platz greifen.²⁰

Dieser Ausgangspunkt wird sogleich in § 2 genauer erarbeitet. Er wurde an dieser Stelle vorweggenommen, weil sich nur vor diesem Hintergrund der weitere Aufbau der Untersuchung erklären lässt. Zunächst wird die Behandlung von Steuerfolgen in präexistenten Schadensersatzansprüchen in den Blick genommen. Angesichts der Bedeutung der zivilrechtlichen Wertungen muss in einem ersten Schritt aus *allgemeiner Perspektive* untersucht werden, wie der zivilrechtliche Schadensausgleich funktioniert (§ 3).²¹ In einem zweiten Schritt wird erprobt, wie sich Steuerfolgen verhalten, wenn sie – ohne steuerspezifische Besonderheiten zu berücksichtigen – nach diesen Grundsätzen behandelt werden.²² Dabei müssen auch die Ansätze beleuchtet werden, die Steuerfolgen einer *ganz anderen* Behandlung unterziehen möchten, als nach den schadensrechtlichen Grundsätzen geboten ist (§ 4).²³

Privatrecht und Steuerrecht, S. 92; Meyer, Ausgleichssystem, S. 100 ff.; Raupach, FS Tipke, S. 105 (114); Tipke, Steuerrechtsordnung I, S. 52, 58; Walz, ZHR 147 (1983), 281 (309 ff.); ders., Steuergerechtigkeit, S. 208 ff.; Schön, StuW 2005, 247 (253); Schulze-Osterloh, AcP 190 (1990), 139 (161 ff., zusammenfassend S. 164) – weitere Nachweise in § 2.

¹⁹ § 2 B. – siehe bereits an dieser Stelle BVerfG BStBl. II 1992, 212 (213); Kirchhof/ders., Einl. EStG, Rn. 75; Hallerbach, DStR 1999, 2125 (2127, 2129); Kirchhof, StuW 1983, 173 (180 f.); ders., StuW 2000, 316 (325); Koller, Privatrecht und Steuerrecht, S. 42 ff.; Lehner, FS Tipke, S. 237 (239); Meincke, StuW 1992, 186 (189 ff.); Meyer, Ausgleichssystem, S. 20 (m. w. N. aus der Rechtsprechung); Osterloh, JuS 1993, 993 (995); Raupach, FS Tipke, S. 105 (106 f.); Schön, StuW 2005, 247 (248 f.); Schulze-Osterloh, AcP 190 (1990), 139 (153); Tipke, JuS 1970, 149 (ebd.); ders., Steuerrechtsordnung I, S. 46 ff.; H. Vogel, NJW 1985, 2986 (2987); Walz, Steuergerechtigkeit, S. 251 ff.; ders., ZHR 147 (1983), 281 (284 ff.); Weber-Grellet, StuW 1993, 97 (103 f.); ders., StuW 1999, 311 (312); ders., Verfassungsstaat, S. 194; ders., StuW 2016, 226 (235).

²⁰ § 2 C., D. – instruktiv und grundlegend Meyer, Ausgleichssystem, S. 68 ff.

²¹ § 3 A. (Telos und Gegenstand des Schadensausgleichs), B. (Wertende Schadensberechnung – Zurechnung und Vorteilausgleichung), C. (Schadenschätzung gem. § 287 Abs. 1 ZPO).

²² § 4 A. (Meinungsstand) und B. (Anwendung der schadensrechtlichen Grundlagen).

²³ Knobbe-Keuk, VersR 1983 (Beiheft zu Heft 33), 134 (*passim*); dies., StuW 1976, 43 (*passim*); dies., VersR 1976, 401 (406) (dazu § 4 C. I.); Lange/Schiemann, Schadensersatz, S. 369; Staudinger/Schiemann, § 249 BGB, Rn. 173 (dazu § 4 C. II.); Dittmayer, Erwerbsschadensberechnung, *passim* (dazu § 4 D. II. 3. und III.).

Die §§ 5 und 6 bilden den Kern der Untersuchung. § 5 ist der Frage gewidmet, wie sich Steuervorteile – also für den Ersatzberechtigten positive steuerliche Wirkungen²⁴ – im Rahmen der schadensrechtlichen Vorteilsausgleichung verhalten. Von zentraler Bedeutung ist dabei, ob die Wertungen der jeweils betroffenen Steuernorm auf das Zivilrecht einwirken können.²⁵ In § 6 richtet sich der Blick auf das Problem, wie es zivilrechtlich zu reflektieren ist, wenn im Schadensrecht *gegenläufige steuerrechtliche Effekte*, die sich wechselseitig kompensieren, beobachtet werden können.²⁶ Dabei wird auch die *steuerrechtliche* Seite des Problems in den Blick genommen, die die entsprechenden steuerrechtsinternen Kompensationsmechanismen sowohl induktiv²⁷ als auch übergreifend anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips aufdecken hilft.²⁸ Bis zu diesem Punkt ist die Untersuchung zu weiten Teilen abstrakt angelegt. In § 7 werden die in den §§ 4–6 gefundenen Ergebnisse daher anhand einiger relevanter Einzelfälle erprobt. § 8 ergänzt die Untersuchung, die primär auf die besonders relevante Anrechnung von Steuervorteilen ausgerichtet ist, um einige ergänzende Überlegungen zum Ersatz von *Steuernachteilen*.

In § 9 wendet sich die Untersuchung dem Bereicherungsausgleich zu und folgt dabei dem zum Schadensrecht entwickelten Untersuchungsaufbau. Anknüpfend an einen Problemaufriss²⁹ werden zunächst die zivilrechtlichen Grundlagen dargestellt.³⁰ Darauf aufbauend wird die steuerrechtliche Ausgangslage skizziert.³¹ Kern der Auseinandersetzung ist sodann die Frage, wie die verbleibenden Steuerfolgen bereicherungsrechtlich zu reflektieren sind und ob dabei steuerrechtliche Wertungen berücksichtigt werden müssen.³² Die wesentlichen Untersuchungsergebnisse werden in § 10 zusammengefasst. Dieses Kapitel enthält auch eine Gegenüberstellung der Gemeinsamkeiten und Unterschiede bei der Behandlung von Steuerfolgen in präexistenten Schadens- und Bereicherungsansprüchen.³³

²⁴ Die Begrifflichkeit ist *Meyer*, Ausgleichssystem, S. 5, entnommen.

²⁵ § 5 C.

²⁶ Zur zivilrechtlichen Dimension dieses Problems siehe § 6 B. und E.

²⁷ § 6 C.

²⁸ § 6 D.

²⁹ § 9 A.

³⁰ § 9 B.

³¹ § 9 C.

³² § 9 D.

³³ § 10 C.

§ 2 Grundlagen – Methodik und Verhältnisbestimmung

Den Ausgangspunkt der Arbeit bildet – wie bereits angedeutet wurde – eine grundsätzliche Verhältnisbestimmung zwischen Steuer- und Zivilrecht. Sie lässt sich in drei Aspekte untergliedern. Erstens kann danach gefragt werden, ob ein „Vorrang“ der einen vor der anderen Teilrechtsordnung konstatiert werden kann. Dann wären die maßgeblichen Wertungen dem „vorrangigen“ Rechtsgebiet zu entnehmen, das „nachrangige“ Rechtsgebiet könnte nur ergänzend Platz greifen. Da sich ein solcher Vorrang nicht begründen lässt, stellt sich zweitens die eingangs aufgeworfene Frage nach der maßgeblichen Teilrechtsordnung umso dringender. Schließlich muss dem Problem nachgegangen werden, wie sich Berührungspunkte mit dem jeweils anderen Rechtsgebiet auf die Anwendung des maßgeblichen Teilbereiches auswirken.

A. Methodische Grundannahmen

Wesentlicher Bestandteil der Untersuchung ist die Argumentation mit Wertungen. Das zeigt schon die grundsätzliche Problemstellung, wie sich *Wertungen* verschiedener Teilrechtsordnungen zueinander verhalten und wird sich später im Rahmen von Detailfragen – insbesondere in Auseinandersetzung mit der schadensrechtlichen Vorteilsausgleichung – bestätigen. Das veranlasst dazu, vorab die methodischen Grundannahmen der Untersuchung zu skizzieren.

Die Untersuchung nimmt die Perspektive des Rechtsanwenders ein. Aufgabe der Rechtsanwendung ist das Auffinden und Auslegen der geltenden Rechtssätze zur Entscheidung eines konkreten Lebenssachverhaltes.¹ Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des Telos der Norm.² Dazu werden die bekannten Auslegungs-

¹ *Kramer*, Juristische Methodenlehre, S. 35 ff.; *Rüthers/Fischer/Birk*, Rechtstheorie, Rn. 655. Diese Selbstverständlichkeit drückt auch das Postulat *Engischs* aus, demzufolge ein „Hin- und Herwandern des Blickes“ zwischen zu entscheidendem Sachverhalt und anzuwendender Rechtsnorm erforderlich ist, *Engisch*, Logische Studien, S. 15. Vgl. zum Ganzen *Möllers*, Juristische Methodenlehre, § 4, Rn. 9 ff.

² Das gebietet die Aufgabe der Rechtsanwendung, den Regelungsplan des Gesetzgebers in

methoden eingesetzt.³ Der ermittelte Normzweck ist dann seinerseits entscheidend für die weitere Auslegung.⁴

Das Telos einer Norm spiegelt die gesetzgeberische Entscheidung wider, einen Sachverhalt in bestimmter Art und Weise zu regeln. Anders gewendet: Der Gesetzgeber hat eine bestimmte Rechtsfolge für die ihm vorschwebenden Situationen für angemessen erachtet und in einen Rechtssatz implementiert. Das Telos einer Norm ist damit Ausdruck einer Interessenbewertung durch den Gesetzgeber.⁵ Eine *Interessenbewertung* ist Ausdruck einer *Wertentscheidung*. Das Ergebnis einer Abwägung verschiedener, widerstreitender Interessen markiert mit hin eine *Wertung*, die sich im Normzweck niederschlägt.⁶

Die Vielzahl an Normen und der mit ihnen verfolgten Regelungszwecke indiziert eine Vielzahl gesetzgeberischer Wertungen. Angesichts der verschiedenen Lebens-

„denkendem Gehorsam“ (*Heck*, Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz, S. 20) umzusetzen und ist verfassungsrechtlich in Art. 20 Abs. 3 GG und Art. 97 Abs. 1 GG abgesichert, *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre, S. 9 f.; *Larenz*, Methodenlehre, S. 318 f.; *Rüthers/Fischer/Birk*, Rechtstheorie, Rn. 720; *Wank*, Auslegung, S. 30. Streitig ist dabei, ob in erster Linie der subjektive Regelungsplan des historischen Gesetzgebers oder – in Anbetracht der Fortentwicklung der Rechtsordnung – ein objektives Telos zu ermitteln ist. Zutreffend ist es, beide Elemente angemessen zu berücksichtigen (sog. „Vereinigungstheorie“), dazu *Grundmann/Riesenhuber*, JuS 2001, 529 (ebd.); *Reimer*, Juristische Methodenlehre, Rn. 247 ff.; *Wank*, Auslegung, S. 32 ff.

³ Gemeint sind in erster Linie die grammatische, historische und systematische Auslegung, dazu allgemein *Bork*, Allgemeiner Teil, Rn. 123 ff.; *Larenz*, Methodenlehre, S. 319 ff. Grundlegend v. *Savigny*, System, S. 213 ff. Die verfassungsorientierte und die verfassungskonforme Gesetzesauslegung können als Unterfall der systematischen Auslegung verstanden werden, differenzierend *Hassold*, FS Larenz, S. 211 (234 f.). Gleiches gilt für die – für die Untersuchung allerdings uninteressante – richtlinienkonforme Auslegung.

⁴ *Möllers*, Juristische Methodenlehre, § 5 Rn. 8 ff.; *Müller/Christensen*, Juristische Methodik I, Rn. 364; *Larenz*, Methodenlehre, S. 206 ff. („hermeneutischer Zirkel“), 320 ff., 331; *Kramer*, Juristische Methodenlehre, S. 162 ff.; für die Auslegung von Steuergesetzen auch *Weber-Grellet*, Verfassungsstaat, S. 204 ff. Zu eng daher *Höpfner/Rüthers*, AcP 209 (2009), 1 (7 f.) und *Rüthers/Fischer/Birk*, Rechtstheorie, Rn. 725 f., die das Telos der Norm exklusiv als Auslegungsziel und nicht auch als Auslegungsmethode begreifen.

⁵ Das wurde maßgeblich von *Heck*, Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz, S. 8, 17 ff., 64 f. herausgearbeitet. Vgl. auch *Heinr. Stoll*, FG Heck/Rümelin/Schmidt, S. 60 (66 f.); *Tipke*, FS v. Wallis, S. 133 (135) (unter Hinweis auf *Coing*) und aus heutiger Sicht *Höpfner*, Auslegung, S. 186; *Rüthers/Fischer/Birk*, Rechtstheorie, Rn. 136, 718 ff.; *Wank*, Auslegung, S. 71.

⁶ So bereits andeutungsweise *Heck*, Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz, S. 94 f. („Abwägung angeschauter Interessen“), dazu *Kramer*, Juristische Methodenlehre, S. 172 f., siehe auch *Heinr. Stoll*, FG Heck/Rümelin/Schmidt, S. 60 (67) und – instruktiv – *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3, Rn. 17. Zur Fortentwicklung von der „Interessen-“ zur „Wertungsjurisprudenz“, die die gesetzlichen Wertungen in den Mittelpunkt der teleologischen Argumentation rückt, vgl. *Hassold*, FS Larenz, S. 211 (228); *Larenz*, Methodenlehre, S. 122, 331; *Tipke*, FS v. Wallis, S. 133 (135), instruktiv zu Zusammenspiel und Unterschieden zwischen diesen Anschauungen *Möllers*, Juristische Methodenlehre, § 5, Rn. 19 ff.

sachverhalte und Interessenkonflikte, die in einer modernen Gesellschaft zu bewältigen sind, nimmt das nicht wunder.⁷ Diese Wertungen stehen aber nicht beziehungslos nebeneinander. Verschiedene konkrete Wertentscheidungen können Ausdruck einer abstrakteren Wertung sein. Dadurch entsteht – jedenfalls idealiter⁸ – ein abgestuftes „inneres“ System der Rechtsordnung.⁹ An der Spitze dieses Systems stehen sog. „Rechtsprinzipien“. Aufgrund des hohen Abstraktionsniveaus sind sie regelmäßig nicht gesetzlich normiert, sondern ergeben sich aus einer Gesamtschau der in der Rechtsordnung zum Ausdruck kommenden Wertentscheidungen.¹⁰

Wertungen und Rechtsprinzipien beeinflussen die Rechtsanwendung in mehrfacher Hinsicht. Erstens ist die Wertung, die hinter der konkret anzuwendenden Rechtsnorm steht, im Wege der teleologischen Auslegung zu berücksichtigen.¹¹ Zweitens können Wertungen und Rechtsprinzipien, die sich in erster Linie aus anderen Normen oder Normkomplexen ergeben, durch eine systematische Auslegung dabei helfen, den Zweck der anzuwendenden Norm zu ermitteln.¹²

Drittens ist denkbar, dass für eine Sachentscheidung verschiedene Wertungen relevant sind. Sie können einander ergänzen, können aber auch miteinander kon-

⁷ *Rüthers/Fischer/Birk*, Rechtstheorie, Rn. 213 ff.

⁸ Zum Erfordernis, ein bestehendes System induktiv nachzuweisen, siehe *Meyer*, Ausgleichssystem, S. 157 (zum „Leistungsfähigkeitsprinzip“ und m. w. N.) und *Wendehorst*, Anspruch und Ausgleich, S. 50 f., 517 f. (zum „Statikprinzip“).

⁹ Dazu maßgeblich *Canaris*, Systemdenken, S. 41 ff. sowie *Bydlinski*, System, S. 31 ff.; *ders.*, Über prinzipiell-systematische Rechtsfindung, S. 35 f.; *Larenz*, Methodenlehre, S. 474 ff. Instruktive Darstellung bei *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3, Rn. 9 ff. (am Beispiel des Steuerrechts).

¹⁰ *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre, S. 14 f.; *Canaris*, Systemdenken, S. 46 ff.; *Esser*, Grundsatz und Norm, S. 5 ff. (der Prinzipien aber unabhängig vom Gesetz feststellen will, dazu *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre, S. 132 f.); *Möllers*, Juristische Methodenlehre, § 11, Rn. 12 ff. (m. w. N., auch zu kritischen Stimmen).

¹¹ Siehe soeben, dazu zum Beispiel auch *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3, Rn. 25; *Tipke*, Steuerrechtsordnung I, S. 71.

¹² *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre, S. 129 ff., 133 ff.; *ders.*, System, S. 46 ff. und *passim*; weitere Beispiele bei *ders.*, Über prinzipiell-systematische Rechtsfindung, S. 39 ff.; *Grundmann/Riesenhuber*, JuS 2001, 529 (531) (mit Blick auf den unionsrechtlichen Kontext); *Höpfner/Rüthers*, AcP 209 (2009), 1 (8); *Tipke*, FS v. Wallis, S. 133 (135); *Vogel*, JbFfStR 1978/1979, 34 (47); vgl. auch zur (möglichst) widerspruchsfreien Auslegung von Rechtsnormen mit Blick auf die Gesamtrechtsordnung *Meyer*, Ausgleichssystem, S. 70 – Fn. 409 (m. w. N.). Hier zeigt sich das Zusammenspiel von Gesetzesauslegung, Ermittlung des Telos und dahinterstehenden Wertungen. Es kann als Prozess wechselseitigen Verstehens verstanden werden: Die Wertungen helfen dabei, zu ermitteln, ob ein gesetzgeberisches Regelungsanliegen auch in anderen Zusammenhängen verwirklicht werden soll. Sie sind insofern wesentlich für die richterliche Rechtsfortbildung (siehe dazu sogleich und unten, § 3 B. II. 4.). *Bydlinski*, System, S. 41 f., spricht insofern von „komplexen Ableitungszusammenhängen“; in Bezug auf die hermeneutische Sinnentfaltung von Prinzipien siehe auch *Canaris*, Systemdenken, S. 55 ff.

figieren.¹³ Zur Auflösung eines derartigen Wertungskonflikts ist in erster Linie der Gesetzgeber berufen.¹⁴ Zu ermitteln ist wiederum, welcher Normzweck, welche Wertung dem Regelungsplan des Gesetzgebers im konkreten Zusammenhang entspricht.¹⁵ Wenn sich dabei kein klares Bild ergibt, ist der Rechtsanwender zur Entscheidung berufen. In den Grenzen zulässiger Rechtsfortbildung¹⁶ ist er kompetent, die „Gesetzeslücke“ zu schließen. Dabei sind die verschiedenen Wertungen und Prinzipien gegeneinander abzuwägen.¹⁷ Die erforderliche Interessenbewertung – die primär dem Zugriff des Gesetzgebers unterliegt – wird für den konkreten Fall vom Rechtsanwender übernommen. Auf die Bindungen, denen das Gericht dabei unterliegt, wird im Zusammenhang mit der Vorteilsausgleichung gesondert eingegangen.¹⁸

B. Das „Rangverhältnis“ zwischen Steuer- und Zivilrecht

Die Diskussion um das „Rangverhältnis“ zwischen Steuer- und Zivilrecht kreist um die Frage, wie sich die verschiedenen Wertungen aus Steuer- und Zivilrecht zueinander verhalten, wenn sie innerhalb einer „Gemengelage“ aufeinandertref-

¹³ *Canaris*, Systemdenken, S. 55 ff., 112 ff.; *Engisch*, Einheit der Rechtsordnung, S. 59 ff.; *Jarass*, AöR 126 (2001), 588 (592); *Kramer*, Juristische Methodenlehre, S. 166 ff.; *Meyer*, Ausgleichssystem, S. 65 ff.; *Peine*, System, S. 102 ff.; *Wank*, Auslegung, S. 73.

¹⁴ Daraus folgt, dass, wenn die gesetzliche Lage so klar ist, dass die herkömmlichen Auslegungskriterien nicht weiterhelfen und auch keine „Gesetzeslücke“ konstatiert werden kann, verbleibende Wertungswidersprüche nicht „*contra legem* ‚wegharmonisiert‘ werden“ dürfen, *Kramer*, Juristische Methodenlehre, S. 169; ähnlich *Meyer*, Ausgleichssystem, S. 78 f. Eine andere Frage ist, ob der Wertungswiderspruch zur Verfassungswidrigkeit der Norm führt. Das hängt davon ab, ob die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung verfassungsrechtlich verankert ist, dazu dezidiert *Meyer*, Ausgleichssystem, S. 79 ff.

¹⁵ Das entspricht dem soeben herausgearbeiteten Auslegungsziel, vgl. dazu zunächst *Meyer*, Ausgleichssystem, S. 68 ff., auf dessen methodischen Ansatz zur Bewältigung von Wertungsdivergenzen sogleich zurückgekommen wird (§ 2 D. III.).

¹⁶ Zu konzedieren ist allerdings, dass die Grenzen zwischen Gesetzesauslegung, also der Ermittlung der gesetzgeberischen Entscheidung, und Rechtsfortbildung an dieser Stelle fließend sind.

¹⁷ *Möllers*, Juristische Methodenlehre, § 1, Rn. 57. Die Abwägungsfähigkeit von Prinzipien und Wertungen wurde von *Alexy*, Theorie, S. 75 ff., 125 ff.; *ders.*, Rechtstheorie, 18 (1987), 405 (407 ff.) herausgestellt. Zustimmung *Bydlinski*, System, S. 26; *R. Dreier*, FS Maihofer, S. 87 (94 ff.); *Meyer*, Ersatzrealisation, in: Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wüstemann, HdJ, Rn. 4. Ähnlich *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre, S. 137 in Anknüpfung an *Wilburgs* „bewegliches System“ (*Wilburg*, Elemente, S. 26 ff.); *Canaris*, Systemdenken, S. 115 f.; *Larenz*, Methodenlehre, S. 475; *Tipke*, Steuerrechtsordnung I, S. 71; *Wendehorst*, Anspruch und Ausgleich, S. 499.

¹⁸ Siehe dazu unten, § 3 B. II. 4. c).

Stichwortregister

- Abschreibung 241, 307, 317, **332 f.**, 355
Abwägung 8, 16, 46, 106 f., 118, **255 ff.**
Adäquanztheorie 58, 69 f., 129, 427 f.
– *siehe auch* Vorteilsausgleichung
Alles-oder-nichts Prinzip, *siehe* Totalreparation
allgemeines Lebensrisiko 79 f., 107, 129
– *siehe auch* Schutzzweck der Norm
– *siehe auch* Vorteilsausgleichung
allokatorisches Modell, *siehe* Statikprinzip
Alternativanlage 284, 311 f.
Anknüpfungstatsachen, *siehe* Schadensschätzung/Grenzen
Anspruchsgrundlagenunabhängigkeit 39, 61 f., 103
Äquivalenzprinzip 365 f.
Äquivalenztheorie 56, 126, 355 f.
Ausgleichsfunktion **24 ff.**, 38, 72 ff., 113, **355 ff.**, 392
– *siehe auch* Bereicherungsverbot
– exakter Ausgleich **25 ff.**, **36**, **124**, **355**
– sekundärer Rechtsgüterschutz 34, 47
– Verfassungsrecht 33, 35, 57
Ausgleichszweck, *siehe* Ausgleichsfunktion
Auslegung 7 f., 19, 103
– Gesamtrechtsordnung 102 f., 181, 205, 229, 254 f., 268
– systematische 27 ff., 102 f., 184, 271 ff.
– teleologische 9, 13 f., 60 f., 85, 256
– verfassungskonforme 20, 255, 533
außergewöhnliche Belastungen 442
außerordentliche Einkünfte 425, 430 f.
- Bedürfnisprinzip 226–228
Begünstigungsnorm 223
– *siehe auch* Sozialzweck
Bereicherungshaftung **474 ff.**, 487 ff., **496 ff.**
– *siehe auch* Entreicherung
– abstrakt-vermögensbezogene 488, 493 ff.
– konkret-gegenständliche 489 f., 493 ff., 515 f.
– Schädigungsverbot 487 f.
– Schuldner 476 f.
– verschärfte 476, 483, 490, **519 ff.**, 532
Bereicherungsverbot **70 ff.**, 125, 183, 228, 287, 392 f.
– konfligierende Wertungen 81 ff., **102 ff.**
– Kritik 73 f., 93 f.
Betriebseinnahme 300, 321 f., 421, 508
Beweislast 146 f.
– *siehe auch* Darlegungslast, Vorteilsausgleichung
Bruttoausgleich 132 ff., 138 ff.
Bruttolohntheorie 143 ff., 153 ff.
- casum sentit dominus, *siehe* allgemeines Lebensrisiko
- Darlegungslast, Vorteilsausgleichung 294, 375, 384 f., 388, 440
– sekundäre 147, 387 f.
- Dichotomie 28
Differenzhypothese 49–54, 70 f., 126, 149, 286 f., 357
Dispositionsfreiheit 130 f., 135
Drittsschaden 462 f.
- Ehegattenbesteuerung 377, **412 ff.**, 466
– *siehe auch* Splitting-Tarif
- Eingriffsverwaltung 14
Einheit der Rechtsordnung 20, 246 f.
Einkommensermittlung 211
Einkommensverwendung 132 ff.
Einkünfteerzielungsabsicht 310 f.
entgangener Gewinn 111, 134, 301 f., 425 f., 448

- Entreichung 475, 478, 485 ff., **498 ff.**, 517 ff.
 – *siehe auch* Bereicherungshaftung
 – Kausalität 478, 486 ff.
 – vermögensmäßige Entscheidung 480, 482, 488 f., 500
 – Vertrauensschutz 480, 484, 490 f., 498, 518
 – Wertungskonflikt 481, 492, **499 ff.**
 ertragsunabhängige Steuern 476, 480, 507, **520 f.**
 Erwerbseinkommen 211, 351, 362, 415
 Existenzminimum 227, **261 ff.**, 408 f., 441
- Festsetzungsverjährung 418–421
 Feststellungsantrag 138, 374 f., **383 ff.**
 fiktive Abrechnung 130
 Finanzverwaltung 250 ff., 318 f., **418 ff.**
 Fiskalzweck 174 f., 196 f., 257 ff., 432 f., 464
 – *siehe auch* Vorteilsausgleichung
 Folgeschäden 26, 61 ff., 125, 151, 384 f., 462 f.
 Fremdtilgungsbestimmung 177 f.
- Gemeinschaftsverhältnis **213 ff.**, 250, 255, 412, 464
 Gesamtnutzensteigerung, *siehe* ökonomische Analyse des Rechts
 Gesamtvermögensdifferenz, *siehe* Differenzhypothese
 Gewerbesteuer 161, **344**, 364 f., 451
 Gewinnbegriff 322, 339 f., 362
 Gewinnungskosten 475, 481, 514
 Gleichheitssatz 192 f., 249
 – *siehe auch* Leistungsfähigkeitsprinzip
 Grundfreibetrag, *siehe* Existenzminimum
 Grundsteuer 476, 507
- Haltersteuer, *siehe* ertragsunabhängige Steuern
- Immobilienfonds 327 ff.
 innerer Zusammenhang 82 f., 166 f., 170 ff., 287 ff., 370
 Integritätsinteresse 29, 63, 131
- Kapitalanlagefälle 214, 280, **305 ff.**, 336 ff.
 Kapitalkonto 308, **323 ff.**, 362
 – negatives 308 f., 325, 339
 Kompensation 28–31, 47, 50
 – *siehe auch* Dichotomie
 – steuerrechtsinterne 244 f., **360 f.**, 372, 454, 504, **512**
 Konditionsschuldner, *siehe* Bereicherungshaftung
 Konfliktlage, *siehe* Wertungskonflikt
 Kongruenzkriterium 288 f., 369 f.
 Konsumleistungsfähigkeit, *siehe* Verbrauchsteuer
 korrespondierende Besteuerung, *siehe* summengleiche Besteuerung
- Lebenseinkommen 358 ff.
 Legalzession 104, 450
 Leistungsentgelt 347 ff., 366
 Leistungsfähigkeitsminderung 211, 354 f., **358 ff.**
 Leistungsfähigkeitsprinzip **189 ff.**, 203 ff., 230, 248 ff., 351 ff., 414 ff.
 – *siehe auch* Leistungsfähigkeitsminderung
 – *siehe auch* objektives Nettoprinzip
 – *siehe auch* subjektives Nettoprinzip
 – *siehe auch* Zahlungsfähigkeit
 – Indikatoren 207 ff., 210, 261, **351 ff.**, 365 ff.
 – Zweipersonenverhältnis **210 ff.**
 Lenkungsnorm 222, 237, 529
 Lenkungszweck 174, 220, 239 f., 243 f., 529 ff.
 Lohnsteuerabzug 153 f.
- Massenverwaltung 227, 248, 381, 410
 Mitunternehmer 214 f.
- Naturalrestitution, *siehe* Restitution
 negative Einnahmen 341, 479
 Nettoausgleich 124, 129
 Nettolohntheorie 143 ff., 149, 153 ff., 288 f., 427
 Nichtigkeitsdogma 268 f., 271
 Nießbrauch 521
 Nutzung 475, 482, 508
 Nutzungersatz, *siehe* verschärfte Bereicherungshaftung

- objektiv-abstrakte Schadensberechnung,
 siehe Schadensberechnung
- objektives Nettoprinzip 307, 341, 352 f.,
 511
- Objektsteuercharakter 344, 364
- öffentliche Last 520 ff.
- ökonomische Analyse des Rechts 37, 87,
 91, 172 f.
- Gesamtnutzensteigerung 88, 173
- pauschalierende Betrachtungsweise 280 ff.,
 293 ff., 350, **369 ff.**, 460 f., 513
- *siehe auch* Schadensschätzung
- Pauschbetrag 150, 161, 468 ff.
- für Körperbehinderte 438 ff.
- für Werbungskosten 469
- Periodizitätsprinzip 358 f., 404, 431 ff.
- Praktikabilität 112 f., 117, 138 ff., 146,
 235 f., 377 f.
- praktische Konkordanz, *siehe* Abwägung
- Präventionsfunktion **37 ff.**, 40, 91, 167 f.,
 172 ff., 391
- Primärsteuerausgleich 215, 473
- Privatautonomie 62, 105 f., 136, 178 ff.
- Progressionsnachteil 405 f., 460, 512 f.
- Progressionsvorteil 161 f., 172, 230 ff.,
 234 ff., 342, **403 ff.**
- *siehe auch* Steuertarif
- Prospekthaftung 305, 312 ff., 374 f.
- Prozessökonomie, *siehe* Praktikabilität
- Quellentheorie 300, 327, 510
- Rangverhältnis zwischen Steuer- und
 Zivilrecht 10 ff., 14 f.
- wechselseitige Beeinflussung 15 ff., 102 f.
- Realsteuer, *siehe* Objektsteuercharakter
- Rechtsfortbildung **97 ff.**, 183, 220, 256,
 497–500
- Rechtsgüterschutz, sekundärer 34, 47
- Rechtsprinzipien 9, 100, 105 f.
- Redistribution, *siehe* Umverteilung
- Reinvermögenszugangstheorie 300, 322,
 340, 508
- Restitution 28 f., 46, 50, 430
- *siehe auch* Dichotomie
- Rückabwicklung 214 f., 280, **313 ff.**, 328 ff.
- Rückflussbesteuerung 231, 244, **329 ff.**,
 341 f., 362 f., **509 ff.**
- rückwirkendes Ereignis 315 f., 360, 505 f.
- Sanktionszweck 42 ff., 87, 294, 419 f.
- Schadensbegriff **48 ff.**
- dualistischer 51 ff.
- monistischer 48
- normativer 51
- realer 93
- Schadensberechnung 31 f., 140 f., 143 ff.,
 375
- *siehe auch* Schadensschätzung
- *siehe auch* wertende Schadensberechnung
- Schadensschätzung **110 ff.**, 114 f., 252,
 293 ff., 376 ff., 436
- Grenzen **115 ff.**, 295, 371 ff.
- Symmetrie 393 f., 405, 423, 437
- Zeitpunkt 290 ff., 419 f., 456
- Schadensverlagerung, *siehe* Präventions-
 funktion
- Schadenszurechnung **56 ff.**, 77 f.
- *siehe auch* Adäquanztheorie
- *siehe auch* Äquivalenztheorie
- *siehe auch* Schutzzweck der Norm
- Schutzzweck der Norm **59 ff.**, 84, 423 f.,
 462, 503
- allgemeines Lebensrisiko 63 ff., 129
- Sozialhilfe 225 ff., 245, 263
- Sozialstaatsprinzip 233, 261
- *siehe auch* Bedürfnisprinzip
- *siehe auch* Vorteilsausgleichung
- Sozialzweck 198 f., 216 ff., 256 ff., 275, 370,
 465
- Dritteleistung 449 f.
- Sphärentheorie 147
- Splitting-Tarif 342, **410 ff.**, 467
- Statikprinzip **92 ff.**, 543
- Steuerbefreiung 150, 161, 429, **445 ff.**, 467,
 524
- Steuerermäßigung, *siehe* Steuerbefreiung
- Steuergeheimnis 388
- Steuergerechtigkeit, *siehe* Gleichheitssatz,
 Leistungsfähigkeitsprinzip
- Steuergeschenk, *siehe* Steuerprivilegierung
- Steuerlastverschiebung 211
- *siehe auch* Gemeinschaftsverhältnis

- Steuernachteil 126, **460 ff.**, **508 ff.**, 518 f.
 – definitiver 482, 484
 Steuerprivilegierung **265 ff.**, 271 ff., 446, 468
 steuerrechtliches Gemeinschaftsverhältnis,
siehe Gemeinschaftsverhältnis
 steuerrechtsinterne Kompensation 244 f.,
360 f., 372, 454, 504, **512**
 Steuersatz, *siehe* Steuertarif
 Steuersparmodell, *siehe* Steuerstundungs-
 modell
 Steuerstundungsmodell 306, 310, 406 f.
 Steuertarif 149, 230 ff., **403 ff.**
 – *siehe auch* Progressionsvorteil
 – *siehe auch* Splitting-Tarif
 – ermäßigter 149 f., 161, 342 f., **425 ff.**
 – progressiver **230 ff.**, 408 f., 431
 Steuerverwaltung, *siehe* Finanzverwaltung
 Steuervorteil 1, 127, 147 ff., 230, 264
 – *siehe auch* Progressionsvorteil
 – außergewöhnlicher 282, **379 f.**
 – definitiver 124, **279 ff.**, 369 ff., 385, 400
 – quotale Haftung 407 f.
 – Vorteilsausgleichung **160 ff.**, 400
 – Zweckrichtung 164, 426 f.
 Steuerwirkungsverschiebung, *siehe*
 Umverteilung
 subjektives Nettoprinzip 262, 354 f., **441 ff.**
 subjektiv-konkrete Schadensberechnung,
siehe Schadensberechnung
 summengleiche Besteuerung **334 ff.**, 355 ff.,
 362, 365 ff., 434
 System 9, 12 f., 100, 189 f.
- teilrechtsordnungsübergreifender Wertungs-
 konflikt 106, 165, 184 f., 253, 529 ff.
 Totalreparation **25 ff.**, 46, 61 ff., 75, 125, 461
- Überkompensation, *siehe* Bereicherungs-
 verbot
 Umsatzsteuer 129 ff., 161, 167, **345 ff.**,
 365 ff., 451
 Umverteilung 187 f., 221, 233
 – *siehe auch* Sozialzweck
 – leistungsfähigkeitswidrige 211 f., 215 f.,
 250 f., 267
 – punktuelle 222 ff., 229–231
 Unfallversicherung 447 f.
 Unterhaltsschaden 463
- Unterkompensation, *siehe* Totalreparation
 Unvereinbarerklärung 270
- Veranlassungszusammenhang 299 f., 302 f.,
 335 f., 510 f.
 Verbrauchsteuer 347, 367 f., 453 f.
 Verdienstaufschlüssen 144, 280, **301 ff.**,
 335 f., 425
 Verdienstprinzip 242, 530
 – *siehe auch* Lenkungsziel
 Vereinfachungsziel 200 f., **246 ff.**, 259 f.,
 417, 435 f., 470
 Verhaltenssteuerung, *siehe* Lenkungsziel,
 Präventionsziel
 Verhältnisbestimmung 17 f., 247
 – *siehe auch* Rangverhältnis zwischen
 Steuer- und Zivilrecht
 Verhältnismäßigkeitsprinzip 35 f., 220
 Verkehrssteuer 134, 347 f., 476, 504
 Verlustausgleich 307 ff.
 – Beschränkung 308 ff., 326, 331 f.
 Verlustzuweisungsmodell, *siehe* Steuer-
 stundungsmodell
 verschärfte Bereicherungshaftung 476, 483,
 490, **519 ff.**, 532
 Verteilungsgerechtigkeit 220
 – *siehe auch* Leistungsfähigkeitsprinzip
 Verteilungsstörung 210, 213
 Verwendungersatz, *siehe* verschärfte
 Bereicherungshaftung
 Vertrauensschaden 314, 484, 490 f., 527
 Vorsteuerabzug 161, 347, **452 ff.**
 Vorteilsausgleichung **66 ff.**, 77, 97, 147 ff.,
 159 ff., **228 ff.**
 – *siehe auch* Bereicherungsverbot
 – *siehe auch* Rechtsfortbildung
 – *siehe auch* Umverteilung
 – Adäquanz 69 f., 80
 – allgemeines Lebensrisiko 79 f., 107, 129
 – definitive Vorteile 69, 123 f., **286 ff.**, 385,
 400
 – Drittleistung 85–89, 104 f., 164 f., 175 ff.,
 267 f., 446 ff.
 – Fiskalzielnormen 202 ff., 206–208
 – Lenkungsnorm 237, 242
 – Progressionsvorteil 234–236
 – Rechtsfolge 70
 – Sozialzielnormen 219 ff., 223

- Werbungskosten 330, 355, 509 ff.
– *siehe auch* Rückflussbesteuerung
– Erstattung 340 f.
wertende Schadensberechnung 56 ff.
– *siehe auch* Schadenszurechnung
– *siehe auch* Vorteilsausgleichung
Wertungskonflikt **16 ff.**, 104 ff., **159 ff.**, 252, 464 ff.
– Auflösung 18, 185, **253 ff.**
– Feststellung 187, **202 ff.**
– qualifizierter 20, 255
– teilrechtsordnungsübergreifender 106, 165, 184 f., 253, 529 ff.
- Wertungswiderspruch, *siehe* Wertungskonflikt
Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung 20
wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, *siehe* Leistungsfähigkeitsprinzip
Zahlungsfähigkeit 352, **356 f.**, 363
Zustandsvergleich 25, 52 ff.
– *siehe auch* Differenzhypothese
Zuwendungscharakter, *siehe* Vorteilsausgleichung