

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) Verfassungs-determination der Ausgleichsfunktion	34
b) Verfassungs-legitimation 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 Bereicherungsverbotes	70
a) Die Differenzhypothese	70
b) Die Wertung des Ausgleichszwecks – das schadensrechtliche Bereicherungsverbot	72
c) Kritik des Bereicherungsverbots im Zusammenhang mit der Vorteilsausgleichung	73
d) Stellungnahme	74
aa) Bereicherungsverbot und Ausgleichszweck	74
bb) „Starres“ oder „flexibles“ Bereicherungsverbot?	76
cc) Normative Verankerung des Bereicherungsverbots	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 Knobbe-Keuks	133
a) Steuerfolgen als Einkommensverwendung	133
b) Differenzierung: „Personen-“ vs. „Verkehrssteuern“	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 Zusammenhangs“	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- fähigkeitsprinzips – 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	
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-Keux</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) „Verdienstausschlässe“	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 Verdienstausschlag 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 beschäftigt. 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 DStR 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, DStR 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. (Schadensschätzung 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. Streiting 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), I (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 „Wertungs-jurisprudenz“, 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.

fligieren.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 konzidieren 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 Abwägunsfähigkeit von Prinzipien und Wertungen wurde von *Alexy*, Theorie, S. 75 ff., 125 ff.; *ders.*, Rechtstheorie, 18 (1987), 405 (407 ff.) herausgestellt. Zustimmend *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).

fen.¹⁹ Diskutiert wurde, ob ein „materieller Vorrang“ des einen oder anderen Rechtsgebietes begründet werden kann.²⁰ Das mutet nach heutigem Verständnis befremdlich an und erklärt sich historisch aus der allgemeinen Ablösung des öffentlichen Rechts vom Zivilrecht. Für das Steuerrecht vollzog sich dieser Emanzipationsprozess aufgrund einer engen Verflechtung mit der zivilrechtlich verfassten Wirtschaftsordnung sowie der allgemeinen „Neuartigkeit“ des Rechtsgebietes besonders schleppend. So wurde ursprünglich noch behauptet, das Steuerrecht sei ganz im Sinne des Zivilrechts zu begreifen.²¹ Das erhellt, was mit einem materiellen Vorrang gemeint ist: Es geht um die inhaltliche Abhängigkeit eines Rechtsgebietes (des Steuerrechts) von den Begrifflichkeiten und Wertungen des anderen Rechtsgebietes (des Zivilrechts).²²

Diese Vorstellung ist heute überwunden.²³ Die Rechtsgebiete sind als selbstständig nebeneinanderstehend anerkannt.²⁴ Einen materiell-inhaltlichen Vorrang

¹⁹ Meyer, Ausgleichssystem, S. 17. Die Frage lässt sich *nicht* unter Rückgriff auf die anerkannten Kollisionsregeln, die einen formellen Geltungsvorrang einer Norm begründen, beantworten. Diese setzen nämlich einen Normwiderspruch voraus. Der Regelungsadressat müsste unterschiedlichen, miteinander nicht konformen Normbefehlen unterworfen sein. Es müsste eine Situation bestehen, in der gesetzeskonformes Verhalten unmöglich ist – sog. „logischer Widerspruch“, Jarass, AöR 126 (2001), 588 (592). Aufgrund der unterschiedlichen Regelungsanliegen von Steuer- und Zivilrecht scheidet die Annahme eines Normwiderspruchs indes aus – Meyer, Ausgleichssystem, S. 16, 63; Schön, StuW 2005, 247 (248), dazu sogleich näher. Überdies beruhen sowohl Steuer- als auch Zivilrecht im Wesentlichen auf förmlichem Bundesrecht und damit auf gleichrangigen Rechtsquellen. Ein Vorrang auf Grundlage der *lex superior*-Regel scheidet damit aus – Grzeszick, in: Maunz/Dürig, Art. 20 GG, Abschnitt VI, Rn. 19; Robbers, in: BK-GG, Art. 20 GG Rn. 3287 ff.; Meyer, Ausgleichssystem, S. 16; Kirchhof, StuW 1983, 173 (181); Schön, StuW 2005, 247 (248 f.). Dementsprechend wurde ein formeller Vorrang von Steuer- respektive Zivilrecht soweit ersichtlich noch nicht vertreten – Schön, StuW 2005, 247 (248). Zum umgekehrten Fall – Derogation von kantonalem Steuer- durch Bundeszivilrecht – mit Blick auf die Schweiz: Koller, Privatrecht und Steuerrecht, S. 107 f.

²⁰ Meyer, Ausgleichssystem, S. 17; Schön, StuW 2005, 247 (249).

²¹ Vgl. dazu die Darstellungen bei Geiler, StuW 1927, 496 (503 ff.); Kruse, Steuerrecht I, S. 20 ff.; Osterloh, JuS 1994, 993 (993 f.); Walz, Steuergerechtigkeit, S. 212.

²² Meyer, Ausgleichssystem, S. 17.

²³ Dem ging ein längerer Prozess voraus, in dessen Verlauf das Pendel mal in die eine, mal die andere Richtung ausschlug. Einen Überblick liefern z.B. Koller, Privatrecht und Steuerrecht, S. 236 ff.; Kruse, Steuerrecht I, S. 20 ff. (mit zahlreichen weiteren Nachweisen); Meyer, JZ 2011, 69 (72 ff.); ders., Ausgleichssystem, S. 17 ff.; Schön, StuW 2005, 247 (247 f.); Tipke, JuS 1970, 149 (151 ff.); Urbas, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, S. 114 ff. Ausgangspunkt waren die Ansätze von Becker StuW 1932, 481 (495), der mit den §§ 4, 5, 80 RAO 1919 auch den Grundstein der wirtschaftlichen Betrachtungsweise legte, sowie Emge, AcP 129 (1928), 49 (60); dagegen Hensel, FG Zitelmann, S. 217 (242), vgl. aber auch die Relativierungen bei Hensel, Begriffsbildung, S. 63 (89 ff. – insbesondere S. 90–100).

²⁴ 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);

gibt es nicht. Eine zivilrechtlich geprägte Auslegung von einzelnen Steuernormen und -begriffen findet zwar nach wie vor statt und ist für manche Teile des Steuerrechts grundsätzlich geboten. Das folgt aber nicht aus einer „Zwangswirkung“ des Zivilrechts, sondern aus der steuerrechtsinternen Entscheidung des Gesetzgebers, das Steuerrecht partiell an das Zivilrecht anzubinden.²⁵

Die maßgeblichen Beweggründe für die Gleichstellung von Steuer- und Zivilrecht lassen sich auf zwei Überlegungen zurückführen. Erstens hat *Tipke* herausgearbeitet, dass das Steuerrecht – anders als früher angenommen – nicht *wer tungsfrei* auf die Einnahmenerzielung des Staates gerichtet ist und damit auch nicht der „Ausfüllung“²⁶ durch die zivilrechtliche Teleologie bedarf.²⁷ Vielmehr könne auch das Steuerrecht auf ein System verfassungskräftiger Prinzipien und einfachgesetzlicher Unterprinzipien zurückgreifen und dieses im Rahmen einer teleologischen Auslegung nutzbar machen.²⁸

Diesem „axiologischen“ Ansatz wird ein „positivistischer“ entgegengesetzt.²⁹ Dessen Vertreter meinen, dass jeder Belastungsentscheidung ein Willkürmoment anhafte und dementsprechend

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).

²⁵ *Schulze-Osterloh*, AcP 190 (1990), 139 (154). Ebenso *Meyer*, Ausgleichssystem, S. 36 ff. mit Blick auf BVerfGE 13, 331 (338 ff.); anders ordnet wohl *Schön*, StuW 2005, 247 (ebd.) die Rechtsprechung des BVerfG ein. Diese Anknüpfung sei vor allem bei einer zivilrechtlichen Vorprägung des Sachverhalts möglich und ggfs. auch geboten, BVerfG BStBl. II 1992, 212 (213); *Isensee*, StuW 1994, 3 (8); *Kirchhof*, StuW 1983, 173 (181); *Meyer*, JJZ 2011, 69 (72); *Osterloh*, JuS 1994, 993 (994 f.); *Walz*, ZHR 147 (1983), 281 (283). *Weber-Grellet*, StuW 1993, 97 (103 f.) mahnt an, dass jede Verknüpfung gleichwohl kritisch zu überprüfen sei.

²⁶ Mit historischen Bezügen dargestellt bei *Lehner*, FS *Tipke*, S. 237 (239). In diese Richtung auch noch *Crezelius*, Rechtsanwendung, *passim* (zusammenfassend S. 357 ff.), der von einer Führungsrolle des Zivilrechts spricht. Dagegen *Fischer*, StuW 1986, 183 (186); *Meyer*, Ausgleichssystem, S. 49 ff.; *ders.*, JJZ 2011, 69 (89 ff.); *Schulze-Osterloh*, StuW 1986, 74 (76 ff.), alle unter Hinweis auf die eigenständige steuerrechtliche Teleologie.

²⁷ Grundlegend *Tipke*, StuW 1971, 2 (*passim*); *ders.*, Steuerrechtsordnung I, S. 67 ff.

²⁸ *Tipke*, StuW 1971, 2 (*passim*, insbesondere S. 4 ff.); *ders.*, StuW 1990, 308 (309); *ders.*, StuW 2008, 377 (381 f.). Ebenso *Hallerbach*, DStR 1999, 2125 (2127); *Hennrichs*, FS *Lang*, S. 237 (243); eingehend auch *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 10 ff.; *ders.*, StuW 2013, 53 (56); *H. Vogel*, NJW 1985, 2986 (ebd.); *Weber-Grellet*, StuW 1993, 97 (102 ff.); *ders.*, StuW 2016, 226 (234). Die Vorstellung eines stufenförmig aufgebauten inneren Systems geht auf *Canaris*, Systemdenken, S. 40 ff. zurück.

²⁹ Begriff nach *Flume*, Steuerwesen, S. 5: Das Steuerrecht sei demnach „ganz und gar positivistischer Art“.

von einem steuerrechtlichen „Prinzipiensystem“ nicht gesprochen werden könne.³⁰ Damit sprechen sie dem Steuerrecht aber nicht die Ausrichtung an einer eigenständigen Teleologie ab.³¹ Diese lasse sich schon aus steuerspezifischen Verfassungsvorgaben gewinnen.³² Der Theorienstreit ist damit für die hier interessierende Frage belanglos und kann außer Acht gelassen werden.³³

Zweitens hat sich die Einsicht durchgesetzt, dass Steuer- und Zivilrecht aufgrund ihrer unterschiedlichen Regelungsanliegen auf divergierende Sichtweisen *angewiesen* sind.³⁴ Das Steuerrecht hat zwei Funktionen. Es regelt die verwaltungsrechtlichen Aspekte des konkreten Steuerschuldverhältnisses und der Steuererhebung.³⁵ Daneben ist verfassungsrechtlich vorgegeben, dass die Steuerlast gerecht auf alle Steuerpflichtigen zu verteilen ist.³⁶ Demgegenüber stellt das Zivilrecht privaten Akteuren die Instrumente zur Verfügung, die sie zur Gestaltung ihrer Rechtsverhältnisse benötigen, und reguliert deren Anwendung.³⁷

³⁰ Flume, StbJb 1967/1968, 63 (64, 69 ff., 78, 79 f., 83 ff., 90 ff.); ders., Steuerwesen, S. 5, 8 f.; ders., StbJb 1985/1986, 277 (279 ff., 284 ff., 294, 310); Isensee, StuW 1994, 3 (7); Knobbe-Keuk, Rechtsquelle, S. 17 f.; Kruse, DStJG 5 (1982), 71 (71 f., 75 ff.); ders., StuW 1990, 322 (324 ff.); ders., Steuerrecht I, S. 25 ff., 45 ff. Zusammenfassende Darstellung bei Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 287 ff., insbesondere S. 290 f., und Meyer, Ausgleichssystem, S. 27 ff.

³¹ Diesen Schluss ziehen aber etwa Tipke, StuW 1971, 2 (3 – Fn. 5); Weber-Grellet, StuW 1993, 97 (103).

³² Vgl. vor allem Flume, Steuerwesen, S. 6 („[Steuergesetze müssen] an der Rechtsidee orientiert sein und die allgemeinen Grundsätze der Gesetzgebung, insbesondere der Verfassungsmäßigkeit einhalten“); ders., Steuerwesen, S. 12 (Beachtlichkeit von Art. 3 GG für die Steuergesetze); ders., Steuerwesen, S. 14 („Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung“); ders., StbJb 1986/1986, 277 (295, 303) (Leistungsfähigkeitsprinzip). Ähnlich Drüen, FS Kruse, S. 191 (199 ff.). Mit Vorbehalten Kruse, StuW 1990, 322 (326 ff.); ders., Steuerrecht I, S. 48 ff., der zumindest dem Leistungsfähigkeitsprinzip kritisch gegenüber steht.

³³ Isensee, StuW 1994, 3 (7); Meyer, Ausgleichssystem, S. 31. Relevant wird der Streit etwa bei der Analogiefähigkeit von Steuernormen, vgl. die Darstellung bei Tipke, FS v. Wallis, S. 133 (138 ff.) und Schenke, StuW 2008, 206 (209), zu letzterem sehr kritisch Tipke, StuW 2008, 377 (381).

³⁴ Kirchhof, StuW 1983, 173 (182); L. Osterloh, JuS 1994, 993 (997); Raupach, FS Tipke, S. 105 (106 f.); Tipke, Steuerrechtsordnung I, S. 50 ff.

³⁵ Kruse, Steuerrecht I, S. 18 ff.; Tipke, Steuerrechtsordnung I, S. 35; Weber-Grellet, StuW 1993, 97 (ebd.).

³⁶ Dazu genauer unten, § 5 C. II. 2. Vgl. vorerst Birk, StuW 1990, 300 (305); Meyer, JJZ 2011, 69 (90 f.); H. Vogel, NJW 1985, 2986 (2987); K. Vogel, DStJG 12 (1989), 123 (130 f., 134 ff.); Walz, ZHR 147 (1983), 281 (289); Weber-Grellet, StuW 1993, 97 (ebd.); Tipke, StuW 1988, 262 (264 f.); ders., Steuerrechtsordnung I, S. 50 ff. – eingehend zur „ambivalenten“ Rechtsnatur des Steuerrechts Vogel, DStZ-A, 1977, 5 (11); Weber-Grellet, Verfassungsstaat, S. 188 ff.

³⁷ Hallerbach, DStR 1999, 2125 (2127); Koller, Privatrecht und Steuerrecht, S. 34 f.; Loritz, Einkommensteuerrecht, Rn. 43; Walz, ZHR 147 (1983), 281 (287).

Die Bezugspunkte unterscheiden sich wesentlich:³⁸ Das Steuerrecht nimmt neben dem konkreten Steuerschuldverhältnis die Gesamtheit der Steuerpflichtigen in den Blick, das Zivilrecht nur die beteiligten Akteure. Das Steuerrecht muss eine gerechte Verteilung unter vielfältigen Gesichtspunkten sicherstellen.³⁹ Das Zivilrecht greift hingegen nur ein, soweit ein Ungleichgewicht zwischen den Parteien vorliegt.⁴⁰ Und auch für den Fall, dass der zweiseitige Aspekt des Steuerrechts – das konkrete Steuerschuldverhältnis – betroffen ist, gleicht es nicht dem Zivilrecht. Es geht dann nicht um ein Aufeinandertreffen grundsätzlich gleichberechtigter Partner, sondern um ein Subordinationsverhältnis im Rahmen der Eingriffsverwaltung.⁴¹

Schon dieser kurze Überblick zeigt, dass sich in Steuer- und Zivilrecht vollkommen verschiedene Sachprobleme stellen, deren Lösung eine jeweils autonome Teleologie erfordert.⁴² Man kann dementsprechend nicht behaupten, dass es dem Regelungsplan des Gesetzgebers entspricht, steuerrechtliche Probleme nach zivilrechtlichen Wertungen zu entscheiden. Im Gegenteil: Stülpt man dem Steuerrecht zwangsweise zivilrechtliche Gesichtspunkte auf, verfehlt man das Regelungsanliegen in diesem Sachbereich.⁴³

C. Grundsatz – Identifizierung des sachnäheren Rechtsgebietes

Der ganz überwiegenden⁴⁴ Ablehnung eines materiellen Vorrangs des Zivilrechts ist zuzustimmen. Steuer- und Zivilrecht sind gleichrangige Quellen für wertende Überlegungen.⁴⁵ Ein pauschaler Vorrang des einen oder anderen Systems kann

³⁸ Dazu insbesondere Meyer, *Ausgleichssystem*, S. 50 f.; ders., JJZ 2011, 69 (90 ff.); instruktiv auch Kirchhof, in: Maunz/Dürig, Art. 3 Abs. 1 GG, Rn. 151.

³⁹ Weber-Grellet, *StuW* 1993, 97 (ebd.); mit Vorbehalten auch Drüen, FS Kruse, S. 191 (191 f., 197 ff.).

⁴⁰ Meyer, *Ausgleichssystem*, S. 50 f.; ders., JJZ 2011, 69 (90 ff.); allgemein Wendehorst, *Anspruch und Ausgleich*, S. 8 ff. Zu den unterschiedlichen Bezugspunkten auch: Kirchhof, in: Maunz/Dürig, Art. 3 Abs. 1 GG, Rn. 151; Fischer, GS Walz, S. 169 (175 f.); Hallerbach, *DStR* 1999, 2125 (2127 ff.); Kirchhof, *StuW* 1983, 173 (177 f., 182); Kruse, *Steuerrecht I*, S. 24, 26; Osterloh, *JuS* 1994, 993 (ebd.); Walz, *Steuergerechtigkeit*, S. 227 ff.

⁴¹ Drüen, FS Kruse, S. 191 (191 f., 198); Kirchhof, FS Kruse, S. 17 (18); Meincke, *StuW* 1992, 186 (188 f.); Tipke, *Steuerrechtsordnung I*, S. 35; Weber-Grellet, *StuW* 1993, 97 (ebd.).

⁴² Prägnant Loritz, *Einkommensteuerrecht*, Rn. 43 und Kirchhof/ders., *Einl. EStG*, Rn. 75.

⁴³ Dazu eindringlich Fischer, *StuW* 1986, 183 (186); Meyer, *Ausgleichssystem*, S. 49 ff.; Schulze-Osterloh, *AcP* 190 (1990), 139 (154 ff.); ders., *StuW* 1986, 74 (76 ff.); Walz, *ZHR* 147 (1983), 281 (284); Westermann, FS Goerdeler, S. 697 (710).

⁴⁴ Dagegen in jüngerer Zeit nur Crezelius, *Rechtsanwendung*, S. 357 ff. Siehe im Übrigen die Nachweise in den vorangegangenen Fußnoten.

⁴⁵ Ausdrücklich betont Hallerbach, *DStR* 1999, 2125 (2127) die Gleichrangigkeit der Wertungen.

nicht begründet werden. Daraus folgt, dass im Einzelfall untersucht werden muss, ob das zivil- oder das steuerrechtliche Regelungsregime die entscheidungserheblichen Wertungen bereitstellt.

Der Ausgangspunkt ergibt sich aus den Feststellungen, dass der Normzweck Ausdruck einer gesetzgeberischen Interessenbewertung ist und Steuer- und Zivilrecht unterschiedliche Regelungsanliegen verfolgen. Anzusetzen ist daher an dem Rechtsgebiet, dem die für den zu entscheidenden Sachverhalt adäquate Interessenabwägung zugrunde liegt.⁴⁶ Daraus ergibt sich folgende Struktur: Soweit über die Ausfüllung eines zivilrechtlichen Anspruchs zu entscheiden ist, sind primär zivilrechtliche Wertungen zu beachten. Denn insofern geht es um die Auflösung eines Konflikts unter Privaten. Damit ist das Regelungsanliegen des Zivilrechts betroffen.

Etwas anderes gilt, wenn Entstehung und Höhe von Steuerfolgen beurteilt werden müssen. Hier ist das Regelungsanliegen des Steuerrechts betroffen, nämlich der Konflikt zwischen dem Steueranspruch des Staates und den Freiheitsrechten der Steuerpflichtigen sowie die gerechte Verteilung der Gesamtsteuerlast. Insoweit sind die steuerrechtlichen Wertungen primärer Anknüpfungspunkt für die Entscheidung von Sachfragen.⁴⁷

D. Die „wechselseitige Beeinflussung“ von Steuer- und Zivilrecht

Mit dieser Feststellung wird auch die in den Blick genommene „Gemengelage“ konkretisiert. Sie manifestiert sich im Untersuchungsgegenstand der Arbeit, der Einbeziehung von Steuerfolgen im Rahmen der Haftungsausfüllung zivilrechtlicher Ansprüche. Es gilt also: Ob und in welcher Höhe Steuerfolgen vorliegen, bestimmen steuerrechtliche Normen und Wertungen. Ob und in welcher Höhe diese Steuerfolgen in zivilrechtlichen Ausgleichsansprüchen berücksichtigt werden können, bestimmen zivilrechtliche Normen und Wertungen.

⁴⁶ Meyer, Ausgleichssystem, S. 70 formuliert den Gedanken wie folgt: „Nach dem gesetzgeberischen Regelungsplan wird man die unmittelbar einschlägige Teilrechtsordnung für ihren Bereich [...] als diejenige Materie anzusehen haben, deren Wertungen in erster Linie zu berücksichtigen sind.“ Allgemein auch Larenz, Methodenlehre, S. 325 ff. Die unmittelbar einschlägige Teilrechtsordnung wird nachfolgend als die „sachnähere“ in Abgrenzung zur „sachferneren“ Teilrechtsordnung bezeichnet.

⁴⁷ Dass insofern eine abweichende Teleologie vorliegt, ist unabdingbare Folge einer ausdifferenzierten Rechtsordnung, die unterschiedlichen Lebensbereichen gleichermaßen gerecht werden muss, wie Kirchhof, StW 2000, 316 (322); ders., NJW 1986, 2275 (2278) betont.

I. Ausgangspunkt: Vorfrage oder Konflikt?

Daraus folgen zwei Möglichkeiten. Erstens ist denkbar, dass es *keinen* wertungsmäßigen Berührungspunkt zwischen diesen Ebenen gibt. Die nach steuerrechtlichen Kriterien ermittelten Steuerfolgen werden dann zivilrechtlich wie andere vermögensmäßige Auswirkungen auch behandelt. Die verschiedenen Teleologien und Wertungen konfliktieren nicht miteinander. In diesen Situationen kann das Steuerrecht als „Vorfrage“ für die Anwendung des Zivilrechts bezeichnet werden. Es sind zwar steuerrechtliche Fragestellungen zu klären. Das erfolgt aber unabhängig und ohne Beeinflussung durch oder auf die zivilrechtlichen Wertungen.⁴⁸ Lediglich das *Ergebnis* der Steuerrechtsanwendung wird in das Zivilrecht aufgenommen.

Zweitens könnten die steuer- und zivilrechtlichen Zwecksetzungen miteinander konfliktieren. Im Fall eines solchen Zielkonflikts kann der Regelungsplan des Gesetzgebers nicht in Bezug auf beide Rechtsnormen umgesetzt werden. Es muss ermittelt werden, welcher Regelungszweck sich durchsetzt. Dazu wird man entscheidend auf die Wertungen, die den jeweiligen Regelungszweck konstituiert haben, abstellen müssen.⁴⁹ Im Ergebnis ist eine Abwägung, welche Wertung stärker ist oder ob ein Ausgleich hergestellt werden kann, gefordert. Dieses Ergebnis ist unter den Autoren, die sich mit der Thematik beschäftigt haben, unbestritten.⁵⁰

⁴⁸ In diesem Zusammenhang kann man von einer Autonomie der Teilrechtsordnungen sprechen, in diesem Sinne auch *H. Vogel*, NJW 1985, 2986 (2986 f.) für das Verhältnis von Steuer- und Strafrecht; ähnlich *Walz*, ZHR 147 (1983), 281 (285). Bereits an dieser Stelle ist aber darauf hinzuweisen, dass auch in diesen Situationen spezifische *zivilrechtliche* Lösungen erforderlich werden können, die auf die Eigenarten des Steuerrechts reagieren. Das wird sich dann aber auch aus *originär zivilrechtlichen Überlegungen* ergeben. Mit Blick auf die weitere Untersuchung ist damit die Praxis der Zivilgerichte, Steuerfolgen im Rahmen der Vorteilsausgleichung einer pauschalierenden Betrachtungsweise zu unterziehen, angesprochen – dazu dezidiert in § 6 der Untersuchung.

⁴⁹ So genannte Normdivergenz, *Jarass*, AöR 126 (2001), 588 (592). Mit Beispielen auch *Flume*, Steuerwesen, S. 9 ff.; *Meyer*, Ausgleichssystem, S. 68 ff.; *Koller*, Privatrecht und Steuerrecht, S. 92 ff.; *Klingelhöffer*, DStR 1997, 544 (544 ff.); *Raupach*, FS Tipke, S. 105 (109 ff.); *Walz*, ZHR 147 (1983), 281 (289 ff.). Die Überzeugung, man müsse entscheidend auf die gesetzlichen Wertungen abstellen, entspricht den methodischen Grundannahmen der Untersuchung. Schließlich lässt sich nur unter Rückgriff auf die Interessenbewertung des Gesetzgebers und die darin zum Ausdruck kommende Wertentscheidung ermitteln, welche Erwägung sich im konkreten Fall durchzusetzen hat.

⁵⁰ *Flume*, Steuerwesen, S. 9 ff. (dazu *Tipke*, Steuerrechtsordnung I, S. 49); *Kirchhof*, StuW 1983, 173 (180 f.); *Koller*, Privatrecht und Steuerrecht, S. 92; *Meyer*, Ausgleichssystem, S. 100 ff.; *Raupach*, FS Tipke, S. 105 (114); *Tipke*, Steuerrechtsordnung I, S. 52, 58; instruktiv *Walz*, ZHR 147 (1983), 281 (309 ff.); *ders.*, Steuergerechtigkeit, S. 208 ff.; *Schön*, StuW 2005,

Festzuhalten ist Folgendes: Die Diskussion um die „wechselseitige Beeinflussung“ von steuer- und zivilrechtlichen Wertungen wird erst dann relevant, wenn sich ein Konflikt feststellen lässt. Das ist der Fall, wenn eine Auslegung der sachnäheren Teilrechtsordnung ein Ergebnis vorzeichnet, das mit den Wertungen einer anderen Teilrechtsordnung nicht konform geht.⁵¹

Im Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht besteht zwar aufgrund der Tatsache, dass das Steuerrecht an wirtschaftliche Begebenheiten anknüpft, die maßgeblich durch das Zivilrecht gestaltet werden sowie dem daraus folgenden Reflex, bei der Zivilrechtsgestaltung das Steuerrecht zu berücksichtigen, eine besondere Verflechtung der Teilrechtsordnungen. Der Verdacht eines Wertungswiderspruchs liegt deshalb näher als in anderen Grenzbereichen.⁵² Das entbindet aber nicht davon, einen solchen Widerspruch im Einzelfall aufzuzeigen.⁵³ Lässt er sich nicht nachweisen und berücksichtigt man trotzdem teilrechtsordnungsfremde Wertungen bei der Auslegung der sachnäheren Teilrechtsordnung, verfälscht man deren Regelungsprogramm durch das beliebige Heranziehen *sachfremder* Erwägungen.⁵⁴ Das gilt umso mehr, als die Verflechtung steuer- und zivilrechtlicher Aspekte bei der *Zivilrechtsgestaltung* nicht Gegenstand der Untersuchung ist. Sie konzentriert sich auf die Anspruchsausfüllung im Rahmen gesetzlicher Schuldverhältnisse. Ein Wertungswiderspruch steht hier *prima facie* nur zu befürchten, wenn die Behandlung von Steuerfolgen nach dem (sachnäheren) Zivilrecht die steuerrechtliche Interessenlage unterminiert.

Die Untersuchung wird zeigen, dass bei der Berücksichtigung präexistenter Steuerfolgen in zivilrechtlichen Ausgleichsansprüchen beide Varianten – Vorfrage ohne Berührungspunkt und Wertungskonflikt – auftreten können. Eine konkrete Verhältnisbestimmung lässt sich nur unter Rückgriff auf die jeweils ein-

247 (253); *Schulze-Osterloh*, AcP 190 (1990), 139 (161 ff., zusammenfassend S. 164); andeutungsweise auch *Meincke*, JuS 1976, 693 (699).

⁵¹ So ausdrücklich *Meyer*, Ausgleichssystem, S. 68 f., 72, 78 f.

⁵² Dazu *Meincke*, JuS 1976, 693 (693 ff. – insbesondere zu steuerlichen Aspekten bei der Planung von Rechtsgeschäften); *ders.*, AcP 190 (1990), 358 (360): zivilrechtliche, steuerbezogene Argumentation mit Blick auf die Auslegung von Finanzierungsleasinggestaltungen; *Koller*, Privatrecht und Steuerrecht, S. 92; *Kirchhof*, StuW 1983, 173 (181); *ders.*, StuW 2000, 316 (325); *Schulze-Osterloh*, AcP 190 (1990), 139 (139 ff. – mit zahlreichen Beispielen); *Weber-Grellet*, Verfassungsstaat, S. 196 ff.

⁵³ Das impliziert auch das Prüfungsprogramm bei *Koller*, Privatrecht und Steuerrecht, S. 93 f.

⁵⁴ Dieser – eigentlich selbstverständliche – Gedanke wird selten ausdrücklich hervorgehoben, die Diskussion konzentriert sich auf den Umgang mit Wertungsdivergenzen. Schon der Umstand, dass die in diesem Zusammenhang geführte Debatte unter der Prämisse steht, dass eine Wertungsdivergenz vorliegt, unterstreicht die hier vertretene Auffassung. Vgl. zur Voraussetzung einer Wertungsdivergenz *Meyer*, Ausgleichssystem, S. 68 ff.; *H. Vogel*, NJW 1985, 2986 (2986 f.).

schlägigen Wertungen beider Teilrechtsordnungen durchführen.⁵⁵ Offen ist damit noch die Frage, wie ein teilrechtsordnungsübergreifender Wertungskonflikt zu bewältigen ist. Dem wird im Folgenden nachgegangen.

II. Auflösung von Konfliktlagen: Entwicklung

Die Frage, wann eine teilrechtsordnungsübergreifende Beeinflussung der Rechtsgebiete vorliegt, wurde bereits von *Flume* aufgeworfen, der feststellte, das Steuerrecht habe dort zurückzutreten, wo es mit Strukturprinzipien der allgemeinen Rechtsordnung – gemeint ist wohl das Zivilrecht⁵⁶ – in Konflikt gerate.⁵⁷ Später entwickelte *Walz* einen Ansatz, nach dem Steuer- und Zivilrecht anhand eines gemeinsamen unterverfassungsrechtlichen „*ordre public* der Einheitlichkeit der Wirtschaftsverfassung“ zu koordinieren seien. Seiner Meinung nach ende die Autonomie der Teilrechtsordnungen, wenn grundlegende Ordnungsintentionen des anderen Rechtsgebietes konterkariert werden.⁵⁸ Weitergehend nimmt *Koller* jedwede Divergenz zwischen den Teilrechtsordnungen als genügenden Anlass für eine Abstimmung zwischen Steuer- und Zivilrecht.⁵⁹

Die Überlegungen zeichnen einen Entwicklungsprozess nach: Während *Flume* im Konfliktfall noch einseitig dem Zivilrecht zum Durchbruch verhelfen wollte, betonte *Walz* bereits die Gegenseitigkeit der Konfliktlage. *Koller* hat schließlich *Walz'* Gedanken aus einem rein wirtschaftlichen Kontext gelöst und umfassend fruchtbar gemacht. Eine dogmatisch überzeugende Konzeption liegt den Ansätzen indes nicht zugrunde. So kann *Walz* nicht begründen, warum ein unterverfassungsrechtlicher *ordre public* als eine Kategorie, die sich nicht in die Normenhierarchie einfügt, zu einer Verklammerung von förmlichem Bundesrecht führen soll.⁶⁰

⁵⁵ Instrukтив *Koller*, Privatrecht und Steuerrecht, S. 93 f., der darstellt, dass in einem ersten Schritt die Wertungen der beteiligten Normen jeweils für sich ermittelt und angewendet werden, um festzustellen, ob überhaupt ein Konflikt besteht.

⁵⁶ *Meyer*, Ausgleichssystem, S. 34; *Schön*, StuW 2005, 247 (ebd., 252).

⁵⁷ *Flume*, Steuerwesen, S. 16 ff.

⁵⁸ *Walz*, Steuergerechtigkeit, S. 199 ff.

⁵⁹ *Koller*, Privatrecht und Steuerrecht, S. 41 ff.

⁶⁰ *Meyer*, Ausgleichssystem, S. 55 – dieser Mangel „schlägt“ auf *Kollers* Arbeit „durch“, die sich nach eigenem Bekunden maßgeblich an *Walz* anlehnt und dessen Methodik übernimmt (*Koller*, Privatrecht und Steuerrecht, S. 30 f.). *Schulze-Osterloh*, AcP 190 (1990), 139 (150 ff.) legt dar, dass ein Rückgriff auf *ordre public*-Vorstellungen schon deshalb entbehrlich sei, weil beide Rechtsordnungen eigene Instrumente zur Verfügung stellen, um „unerwünschte Eingriffe“ abzuwehren.

III. Auflösung von Konfliktlagen: Der Ansatz Meyers

Diese dogmatischen Ungereimtheiten haben Meyer dazu veranlasst, das Verhältnis von Steuer- und Zivilrecht umfassend zu analysieren. Der von ihm formulierte Ansatz setzt „an der Quelle“ des Problems an, der Auslegung.⁶¹ Das überzeugt: Wenn die konfligierenden Wertungen aus der Gesetzesauslegung geschöpft werden, ist es auch sachgerecht, an dieser Stelle die Konfliktlösung zu verorten. Wie bereits einleitend hervorgehoben wurde, ist die Verwirklichung des gesetzgeberischen Regelungsplans Ziel der Gesetzesauslegung. Dieser Regelungsplan folgt nicht nur aus einzelnen Normen, sondern aus dem Zusammenspiel der Normen im Gesamtkontext. Dem wird durch eine systematische Auslegung des Gesetzes Rechnung getragen.⁶²

Dabei liegt es nahe, in erster Linie den *unmittelbaren Regelungskontext* in die Auslegung einzubeziehen. Denn der konkrete Regelungsplan des Gesetzgebers für ein Sachproblem wird sich am ehesten aus anderen Normen, die eine vergleichbare Interessenlage betreffen, ergeben.⁶³ Wenn sich dabei allerdings zeigt, dass mehrere Auslegungsergebnisse möglich sind, ist das Ergebnis vorzuziehen, das *keine* Friktionen mit teilrechtsordnungsfremden Wertungen und Ziele hervorruft. Insoweit wird dann dem *Gesamtplan* des Gesetzgebers entsprochen und nicht „ohne Not“ der Regelungszweck anderer Normen durchkreuzt.⁶⁴

Problematisch wird diese Vorgehensweise, wenn der sachnähere Normkontext ein *bestimmtes* Auslegungsergebnis vorzeichnet und dieses mit den Wertungen eines anderen Rechtsgebietes nicht konform geht. Die Wertungen des anderen Rechtsgebietes bei der Auslegung zu berücksichtigen, hieße dann, die ersichtlich bezweckte Lösung des sachnäheren Rechtsgebietes abzuändern. Eine so weitgehende Ablösung vom konkreten Regelungszusammenhang gibt die systematische Auslegung nicht her.⁶⁵ Hier wird ein verfassungsrechtlicher Anknüpfungs-

⁶¹ Meyer, *Ausgleichssystem*, S. 70 ff.; ähnlich auch L. Osterloh, JuS 1994, 993 (996).

⁶² Siehe dazu die oben dargestellten methodischen Grundannahmen (§ 2 A.), vgl. allgemein Rühlers/Fischer/Birk, *Rechtstheorie*, Rn. 754; Zippelius, *Methodenlehre*, S. 43.

⁶³ Das deckt sich mit dem soeben dargestellten Erfordernis, die sachnähere Rechtsordnung als Ansatzpunkt zu identifizieren. Meyer, *Ausgleichssystem*, S. 70. Allgemein zeigen das auch die Beispiele bei Larenz, *Methodenlehre*, S. 325 ff.

⁶⁴ Eingehend Meyer, *Ausgleichssystem*, S. 68 ff.; genauso Raupach, FS Tipke, S. 105 (113 f.), der von einer „rechtsordnungskonformen“ Auslegung spricht, und Kirchhof, *StuW* 2000, 316 (324); allgemeiner Canaris, *Systemdenken*, S. 116 ff.; Kramer, *Juristische Methodenlehre*, S. 94 f.; Rühlers/Fischer/Birk, *Rechtstheorie*, Rn. 749; Wank, *Auslegung*, S. 64; Zippelius, *Methodenlehre*, S. 43 ff.

⁶⁵ Meyer, *Ausgleichssystem*, S. 76; Kirchhof, *StuW* 2000, 316 (324): „Das dogmatische Anliegen einer systematischen Gesetzesauslegung [wächst] damit nicht generell in Verfassungsrang [...]“. Genauso zum Erfordernis eines verfassungsrechtlichen Anknüpfungspunktes: Schön, *StuW* 2005, 247 (249); Tipke, *Steuerrechtsordnung I*, S. 49.

punkt in der sachfremden Teilrechtsordnung erforderlich, der im Wege einer verfassungskonformen Auslegung⁶⁶ des sachnäheren Rechtsgebietes dessen Wertungen überlagert.⁶⁷

Meyer setzt sich sodann mit der verfassungsrechtlichen Dimension auseinander. Er unterscheidet zwei Anknüpfungspunkte. Erstens sei zu untersuchen, ob ein Grundsatz der „Einheit“ oder „Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung“ verfassungsrechtlich begründbar sei und dann als „Mittler“ der einfachgesetzlichen Wertungen fungieren könnte.⁶⁸ Die Meinungen sind diesbezüglich geteilt. Während das Bundesverfassungsgericht ein Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung aus Art. 20 Abs. 3 GG und Art. 3 Abs. 1 GG ableiten will,⁶⁹ verneint *Meyer* die Existenz eines solchen Verfassungsrechtssatzes.⁷⁰

Auf diese Frage komme es aber – zweitens – nicht entscheidend an, wenn die „zu transportierende“ Wertung schon von sich aus verfassungsrechtlich begründbar ist. Denn dann bedürfe es gar keines „Mittlers“, um sie im Wege einer verfassungskonformen Auslegung fruchtbar zu machen.⁷¹

Der Streit hinsichtlich der Existenz eines vermittelnden Verfassungsrechtssatzes verliert mithin an Relevanz. Denn insofern müssen zwei Voraussetzungen zusammentreffen: Erstens muss überhaupt eine von *Meyer* als „qualifizierte Konfliktlage“ bezeichnete Situation vorliegen, in der es auf die verfassungskonforme Auslegung ankommt. Zweitens müsste dann eine teilrechtsordnungsfremde Wertung relevant werden, die nicht selbst verfassungsrechtlich fundiert ist. Dieser enge Anwendungsbereich eines „Gebots der Widerspruchsfreiheit“ rechtfertigt, von einer endgültigen Entscheidung dieses Streits abzusehen.

⁶⁶ Zur verfassungskonformen Auslegung *Birk*, *StuW* 1990, 300 (302 ff.); *Kirchhof*, *StuW* 1983, 173 (175 f.); kritisch zur „verfassungsrechtlichen Überformung der Methodenlehre“ *Schenke*, *StuW* 2008, 206 (212); Antikritik bei *Tipke*, *StuW* 2008, 377 (383). Dezidiert zu Voraussetzungen und Legitimation der verfassungskonformen Auslegung *Höpfner*, *Auslegung*, S. 178 ff.

⁶⁷ *Meyer*, *Ausgleichssystem*, S. 78; *Kirchhof*, *StuW* 2000, 316 (324). Das Gebot einer verfassungskonformen Auslegung folgt aus dem sog. Normerhaltungsprinzip, ständige Rechtsprechung des BVerfG; vgl. BVerfGE 48, 40 (45 f.); *H. Vogel*, *NJW* 1985, 2986 (2991); *Zippelius*, *Methodenlehre*, S. 44.

⁶⁸ *Meyer*, *Ausgleichssystem*, S. 81.

⁶⁹ BVerfGE 98, 83 (97); BVerfGE 98, 106 (118 f.); BVerfGE 119, 331 (366, 378 f.); weitere Nachweise bei *Meyer*, *Ausgleichssystem*, S. 82. Andere verfassungsrechtliche Ansätze wählen *Kirchhof*, *StuW* 1983, 173 (180 f.) (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG als zentrale Koordinationsnorm) und *Schön*, *StuW* 2005, 247 (252 ff.) (Kongruenz- oder Folgerichtigkeitsgebot).

⁷⁰ *Meyer*, *Ausgleichssystem*, S. 83 ff., 94 ff. (jeweils m. w. N.); genauso z. B. *Jarass*, *AöR* 126 (2001), 588 (591 ff.).

⁷¹ *Meyer*, *Ausgleichssystem*, S. 79 f. Zu beachten sind jedoch die Grenzen der verfassungskonformen Auslegung. Werden diese gesprengt, dann ist eine Synchronisierung mit den sachferneren Wertungen *contra legem* und unzulässig. Es bleibt nur das Diktum der Verfassungswidrigkeit der sachnäheren Regelung, *Meyer*, *Ausgleichssystem*, S. 78 f.

E. Ergebnis: Grundlagen – Methodik und Verhältnisbestimmung

1. Fixpunkt der Gesetzesauslegung ist das Telos der Norm. Das Telos resultiert aus einer Interessenbewertung und -abwägung des Gesetzgebers, die dieser in Bezug auf die abstrakt geregelten Sachverhalte vorgenommen hat. Es ist damit Ausdruck einer gesetzlichen Wertung. Wertungen stehen nicht beziehungslos nebeneinander. Sie fügen sich in ein „inneres“ System ein und können sich im Wege der systematischen Auslegung wechselseitig beeinflussen.
2. Steuer- und Zivilrecht sind gleichrangige Quellen gesetzlicher Wertungen. Es besteht kein Vorrang des Zivilrechts im Sinne einer inhaltlichen Abhängigkeit des Steuerrechts. Aufgrund der verschiedenen Regelungsanliegen ist das Steuerrecht auf eine eigenständige Teleologie angewiesen.
3. Die Behandlung von Steuerfolgen in präexistenten zivilrechtlichen Ausgleichsansprüchen stellt eine Gemengelage zwischen Steuer- und Zivilrecht dar. Die rechtliche Behandlung muss in der Teilrechtsordnung ansetzen, deren Regelungsanliegen betroffen ist („sachnähere Teilrechtsordnung“). Soweit es um die Frage geht, ob und in welcher Höhe Steuerfolgen *entstehen*, ist das Steuerrecht sachnäher. Geht es um die Frage, ob und wie diese Steuerfolgen *in einem Ausgleichsanspruch Berücksichtigung finden*, ist das Zivilrecht sachnäher.
4. Danach lassen sich zwei Situationen unterscheiden. Erstens ist denkbar, dass sich bei der Anwendung der sachnäheren Teilrechtsordnung keine Divergenz mit den Wertungen der jeweils anderen Rechtsordnung feststellen lassen. Dann können diese die sachnähere Rechtsordnung auch nicht beeinflussen. Eine solche Situation liegt vor, wenn das Steuerrecht über die Vorfrage entscheidet, inwieweit Steuerwirkungen entstehen. Die Ergebnisse werden in den zivilrechtlichen Ausgleichsanspruch implementiert, ohne dass dessen Wertungen bei der Beantwortung der steuerlichen Vorfrage zu berücksichtigen sind.
5. Zweitens können steuer- und zivilrechtliche Wertungen miteinander konfliktieren. Das ist der Fall, wenn die sachnähere Teilrechtsordnung Ergebnisse zulässt, die den Wertungen der anderen Teilrechtsordnung widerspricht. Diese Wertungsdivergenz ist im Wege einer systematischen Auslegung aufzulösen: Grundsätzlich ist das Auslegungsergebnis vorzuziehen, das nicht mit der teilrechtsordnungsfremden Rechtsordnung konfliktiert. Wenn die sachnähere Teilrechtsordnung nur *ein* Ergebnis zulässt, ist eine verfassungsrechtliche Verankerung der teilrechtsordnungsfremden Wertung erforderlich, um dieses Ergebnis zu überschreiben.

F. Schlussfolgerung für die weitere Untersuchung

Gegenstand dieser Untersuchung sind Steuerfolgen *in zivilrechtlichen Ausgleichsansprüchen*. Folglich konzentriert sich die Arbeit auf die Frage, ob und wie Steuerfolgen zivilrechtlich Berücksichtigung finden. Das Steuerrecht wird dabei einerseits für die Klärung der Vorfrage, ob und in welcher Höhe Steuerfolgen vorliegen, relevant. Andererseits müssen die zivilrechtlichen Ergebnisse auf einen Wertungskonflikt mit dem Steuerrecht hin abgeglichen werden. Jedenfalls sind in einem ersten Schritt die zentralen zivilrechtlichen Vorgaben zu herauszuarbeiten. Denn aus ihnen ergibt sich erstens, inwieweit sich steuerrechtliche Vorfragen stellen. Zweitens stellen sie den Maßstab auf, an dem steuerrechtliche Wertungen auf ihr Konfliktpotential zu messen sind. Da sich die Arbeit primär dem Schadensrecht widmet, dient der folgende Abschnitt der Erarbeitung dessen Zwecksetzungen und Wertungen.

§ 3 Grundlagen des Schadensrechts

Angesichts des Untersuchungsgegenstands, der die Berücksichtigung von Steuerfolgen in *präexistenten* zivilrechtlichen Ausgleichsansprüchen betrifft, beziehen sich die weiteren Ausführungen auf die in den §§ 249–255 BGB normierte Haftungsausfüllung. Fragen der Haftungsbegründung werden nur thematisiert, wenn und soweit sie sich auf die Haftungsausfüllung auswirken. Außerdem wird die Betrachtung des Schadensrechts auf den Ersatz von Vermögensschäden fokussiert. Die Behandlung der Nichtvermögensschäden wird nur insoweit eine Rolle spielen, als die Gegenüberstellung der Schadensformen Rückschlüsse für den Ersatz von Vermögensschäden zulässt.¹ Vor dem Hintergrund der in § 2 erarbeiteten methodischen Vorgaben bietet es sich an, die Untersuchung mit der Frage nach dem Telos des Schadensrechts zu beginnen (A.). Darauf aufbauend kann sich die Arbeit auf eine Analyse des für den Ausgleich von Steuerfolgen essentiellen Bereichs der „wertenden“ Schadensberechnung konzentrieren. Dabei wird die schadensrechtliche Vorteilsausgleichung im Zentrum des Interesses stehen (B). Abschließend wird ein Blick auf den richterlichen Freiraum im Rahmen der Schadensberechnung geworfen, den die Zivilgerichte bei der Behandlung von Steuerfolgen umfassend für sich in Anspruch nehmen (C.).

¹ Allgemein zu diesen beiden „Schadensformen“ *Oetker*, in: MünchKomm.-BGB, § 249, Rn. 24 ff. sowie die Darstellung in § 3, Fn. 46.

A. Telos und Gegenstand des Schadensrechts

Dass das Schadensrecht dem Ausgleich von Schäden dient, ist unbestritten.² Dieses – als tautologisch kritisierte³ – Mantra lässt allerdings mehrere Fragen offen. Erstens bleibt unklar, was mit der „Ausgleichsfunktion“ eigentlich gemeint ist und wie sie sich auf die Anwendung des Schadensrechts auswirkt (I.). Es stellt sich zweitens die Frage, ob neben dem Ausgleichszweck andere originär schadensrechtliche Zwecksetzungen zu beachten sind (II.). Drittens ist mit der Feststellung, das Schadensrecht diene dem Ausgleich von Schäden, noch nicht gesagt, wie der Gegenstand des Ausgleichs, der Schaden, ermittelt wird (III.).

I. Der Ausgleichszweck des Schadensrechts

Ausgangspunkt der Überlegungen ist die Frage, wie sich der Ausgleichszweck des Schadensrechts im Gesetz niedergeschlagen hat. Damit sind die §§ 249 ff. BGB angesprochen. Der Gesetzgeber hat sie „vor die Klammer gezogen“. Sie regeln die Haftungsausfüllung für das gesamte Haftungsrecht.⁴ Grundgedanken lassen sich dementsprechend am ehesten aus ihnen entnehmen. Spezialregelungen, die für Sonderbereiche des Haftungsrechts die allgemeinen Regeln modi-

² Vgl. nur die einschlägige Kommentarliteratur: Erman/Ebert, vor § 249 BGB, Rn. 1; Jansen, in: HKK-BGB, §§ 249–253, 255, Rn. 156; Jauernig/Teichmann, vor § 249 BGB, Rn. 2; Magnus, in: Dauner-Lieb/Heidel/Ring, vor § 249 BGB, Rn. 8; Oetker, in: MünchKomm.-BGB, § 249, Rn. 8; Palandt/Grüneberg, vor § 249 BGB, Rn. 2; Schubert, in: Bamberger/Roth, § 249 BGB, Rn. 2; Schulze/ders., vor § 249 BGB, Rn. 2; Staudinger/Schiemann, vor § 249 BGB, Rn. 3. Beispiele aus der Rechtsprechung sind etwa BGHZ 160, 26 (29 f.); BGH NJW 2004, 2526 (2528) – kritisch Schieman, Argumente, S. 185 f. Bereits Aristoteles hat das Haftungsrecht als Instrument *ausgleichender* Gerechtigkeit qualifiziert – vgl. Jansen, in HKK-BGB, §§ 249–253, 255, Rn. 17; Weichert, Anlegerschaden, S. 44 f. Das macht allerdings den Nachweis, dass auch das geltende Recht mit dem Schadensrecht eine Ausgleichsfunktion verfolgt, nicht entbehrlich – Mertens, Vermögensschaden, S. 93; Wendehorst, Anspruch und Ausgleich, S. 50. Die aristotelische Lehre kann insofern allenfalls einen Hinweis auf den (rechtsphilosophischen) Gerechtigkeitsgrund einer Regelung geben. Das ist für eine aus der Perspektive der Rechtsanwendung verfasste Untersuchung allerdings nicht weiter relevant – vgl. dazu Palandt/Grüneberg, Einl. BGB, Rn. 36; Canaris, FS Hadding, S. 21; ders., *iustitia distributiva*, S. 123 ff.; Kelsen, Reine Rechtslehre, S. 402 ff.; Larenz, Methodenlehre, S. 132. Ähnlich Henkel, Rechtsphilosophie, S. 321 ff., der das Gerechtigkeitsprinzip zwar als „dem positiven Recht vor- und übergeordnet“ ansieht, es zugleich aber auf eine Richtlinienfunktion zurückstutzt, das sich stets am konkret vorgefundenen positiven Recht und Sachverhalt zu orientieren hat. Vgl. auch Coing, Rechtsphilosophie (4. Auflage), S. 337, der die *im Gesetz niedergelegten* Gerechtigkeitsgedanken für maßgeblich hält.

³ Wagner, Karlsruher Forum 2006: Schadensersatz, S. 12.

⁴ Oetker, in: MünchKomm.-BGB, § 249, Rn. 1 f.; Lange/Schiemann, Schadensersatz, S. 1 ff.; aus rechtsvergleichender Sicht Stoll, Haftungsfolgen, S. 4 ff.

fizieren oder verdrängen,⁵ sind demgegenüber für Schlussfolgerungen jenseits ihres Anwendungsbereichs ungeeignet.

1. Wortlaut

Kern der gesetzlichen Regelung ist § 249 Abs. 1 BGB.⁶ Die Norm verpflichtet den Ersatzschuldner, den Zustand herzustellen, der bestehen würde, wenn das die Ersatzpflicht begründende Ereignis nicht eingetreten wäre. Die Bestimmung zielt damit auf die Beseitigung des durch die Schädigung verursachten Zustands, indem die Ausgangslage wiederhergestellt wird.⁷ Die Störung, die der Geschädigte erlitten hat und die von der haftungsbegründenden Norm als „korrekturwürdig“ qualifiziert wurde, wird dadurch *ausgeglichen*.⁸

Das Gesetz legt einen Vergleich zwischen dem bestehenden und dem hypothetisch schadensfreien Zustand nahe.⁹ Die dadurch ermittelte Differenz ist die Einbuße des Geschädigten, die durch den die Ersatzpflicht auslösenden Umstand bewirkt wurde. Der Wortlaut des § 249 Abs. 1 BGB stellt keine weiteren Anforderungen an den Zustandsvergleich. Bei reiner Wortlautauslegung muss man daher konstatieren, dass sämtliche äquivalent kausal verursachten Zustandsveränderungen den Schadensersatz beeinflussen.¹⁰ Für die Berücksichtigung von Folgeschäden stellt § 252 S. 1 BGB das klar.¹¹ Dem kann die gesetzgeberische Grundentscheidung für einen *umfassenden* Ausgleich entnommen werden (Totalreparation).¹²

Auch der für § 249 Abs. 1 BGB maßgebliche Bezugspunkt der Schadensermittlung erlaubt Rückschlüsse: Der „hypothetisch schadensfreie“ Zustand blickt einseitig auf den Geschädigten.¹³ Das deutet auf einen *exakten* Ausgleich

⁵ Übersicht bei Staudinger/*Schiemann*, vor § 249 BGB, Rn. 7 ff.

⁶ *Magnus*, in: Dauner-Lieb/Heidel/Ring, § 249 BGB, Rn. 1 („zentrale Bestimmung des gesamten Schadensersatzrechts“); Staudinger/*Schiemann*, § 249 BGB, Rn. 1 („grundlegende Vorschrift“).

⁷ Soergel/*Ekkenga/Kuntz*, vor § 249 BGB, Rn. 26.

⁸ Vgl. *Larenz*, Schuldrecht I, S. 424; *Wendehorst*, Anspruch und Ausgleich, S. 55, 59.

⁹ Zu Bedeutung und Ausgestaltung dieses „Zustandsvergleichs“ siehe genauer unten, § 3 A. III. 2.

¹⁰ Die Grenze der Äquivalenz ist unmittelbar aus dem Gesetz ersichtlich. Nicht äquivalente Abweichungen bestünden schließlich auch ohne das zum Ersatz verpflichtende Ereignis, statt aller *Bartelt*, Übermaßverbot, S. 29.

¹¹ *Larenz*, Schuldrecht I, S. 492 f.

¹² *Magnus*, in: Dauner-Lieb/Heidel/Ring, § 249 BGB, Rn. 3; *Bartelt*, Übermaßverbot, S. 30; v. *Caemmerer*, Gesammelte Schriften I, S. 395 (400); *Medicus*, JZ 2006, 805 (ebd.); *Medicus/Lorenz*, Schuldrecht I, Rn. 666; *Rabel*, Recht des Warenkaufs I, S. 476 („Dogma des Vollersatzes“).

¹³ In diese Richtung auch *Jansen*, JZ 2005, 160 (162 f.); *Larenz*, Schuldrecht I, S. 424.

hin.¹⁴ Denn der exakte Ausgleich eines Vermögensnachteils erfordert spiegelbildlich dessen exakte Erfassung. Würde das Gesetz bereits im Ausgangspunkt auch das Verhalten des Schädigers oder andere Umstände, die nicht unmittelbar die schädigungsbedingte Zustandsveränderung betreffen, in den Blick nehmen, wäre das ein Indiz gegen einen primären Ausgleichszwecks.¹⁵ Indem § 249 Abs. 1 BGB seinem Wortlaut nach exklusiv auf die Situation des Geschädigten zugeschnitten ist, legt er umgekehrt die Ausrichtung des Schadensrechts am Ausgleichsgedanken nahe.¹⁶

2. Entstehungsgeschichte

Die Entstehungsgeschichte der Norm stützt den Befund, dass § 249 Abs. 1 BGB vom Ideal eines umfassenden und exakten Ausgleichs ausgeht. Bereits der erste Entwurf zum Bürgerlichen Gesetzbuch enthielt in § 218 E I BGB die Idee einer Totalreparation, indem sowohl die Vermögenseinbuße als auch der entgangene Gewinn ersatzfähig gestellt wurden. Der Entwurf war aus dem 15. Teilentwurf zum Obligationenrecht von v. Kübel hervorgegangen, der in § 14 Abs. 1 eine inhaltlich identische Vorschrift vorsah.¹⁷ In diesem Vorschlag sah die 1. Kommission das Prinzip einer vom *Verschuldensgrad unabhängigen* Haftungsausfüllung, die sich auf Folgeschäden erstreckt, verwirklicht. Im weiteren Verfahren der 1. Kommission wurde dieser Grundsatz nicht angegriffen.¹⁸

Er wurde im Gegenteil in zweierlei Hinsicht gefestigt. Erstens beschloss die Vorkommission des Reichsjustizamtes eine Umstellung der Vorschriften. Die Verpflichtung zum Ersatz entgangenen Gewinns wurde von § 218 E I BGB in § 219 E I BGB verschoben, mit der Ergänzung, dass „auch“ der entgangene Gewinn zu ersetzen sei.¹⁹ Das akzentuierte, dass der Ersatz von Folgeschäden schon aus § 218 E I BGB folgte, der § 249 Abs. 1 BGB heutiger Fassung entsprach. Lediglich die entgangenen Gewinne wurden – wie nach § 252 S. 1 BGB heutiger Fassung – *klarstellend* aufgenommen.²⁰ Zweitens haben Anträge, die eine Beschränkung der Totalreparation aus Billigkeitsgründen vorsahen, keinen Eingang in das Bürgerliche Gesetzbuch gefunden. So wurde der Antrag *Plancks*, bei nicht vorsätzlichen Handlungen die Bemessung des Schadensersatzes dem

¹⁴ *Lange/Schiemann*, Schadensersatz, S. 9 f.; *Stoll*, Haftungsfolgen, S. 5 f.

¹⁵ Implizit *Esser/Schmidt*, Schuldrecht I/2, S. 172 f.; *Gregor*, Bereicherungsverbot, S. 15 ff.; *Larenz*, Schuldrecht I, S. 423.

¹⁶ *Medicus*, JZ 2006, 805 (ebd.); *Mohr*, Jura 2010, 168 (170).

¹⁷ *Jakobs/Schubert*, Beratung (§§ 241–432), S. 81.

¹⁸ *Jakobs/Schubert*, Beratung (§§ 241–432), S. 82.

¹⁹ *Jakobs/Schubert*, Beratung (§§ 241–432), S. 97 f.

²⁰ Zu dieser Schlussfolgerung kommt auch *Bartelt*, Übermaßverbot, S. 32.

Richter zu überlassen,²¹ abgelehnt.²² Auch der im Reichstag²³ von *Ennecerus* gestellte Antrag, der die Ersatzpflicht bei Fahrlässigkeit auf eine Billigkeithaftung beschränken sollte, die eine Abwägung der Verhältnisse der Beteiligten im Einzelfall erforderte, hatte keinen Erfolg.²⁴ Die Ablehnung einschränkender Tendenzen unterstreicht das Ziel des historischen Gesetzgebers, durch den Schadensersatz einen umfassenden und exakten Ausgleich zu gewähren.²⁵

Dementsprechend führen auch die Motive als maßgeblichen Grund für die Konzeption des Schadensersatzes an, dass die Interessen des Ersatzberechtigten nur dann gewahrt werden, wenn der Ersatz ausschließlich nach dem Umfang des verursachten Schadens bestimmt wird.²⁶ Das Ausblenden des Verschuldensgrades des Ersatzpflichtigen bei der Haftungsausfüllung sei außerdem aus Gründen der Rechtssicherheit geboten und drücke aus, dass strafrechtliche und moralisierende Gesichtspunkte im Zivilrecht keinen Raum haben.²⁷

Die historische Auslegung zeigt, dass der im Wortlaut des § 249 Abs. 1 BGB angelegte Grundsatz der Totalreparation der Zielvorstellung des historischen Gesetzgebers²⁸ dient, den Schadensersatzberechtigten optimal zu befriedigen. Die Ablehnung einschränkender Anträge indiziert, dass dieses Ziel durch einen umfassenden Ausgleich des Schadens erreicht werden sollte.²⁹

3. Systematische Auslegung

Auch die Systematik anderer Normen des Schadensrechts unterstreicht die Vorstellung von einem umfassenden und exakten Schadensausgleich.

²¹ Den Antrag stellte *Planck* in der Vorkommission des Reichsjustizamtes, vgl. *Jakobs/Schubert*, Beratung (§§ 241–432), S. 97 f.

²² Inhaltlich gleiche Anträge in den Beratungen zu § 823 Abs. 1 BGB wurden ebenfalls abgelehnt, *Mugdan*, Materialien II, S. 1073 (= Protokolle, S. 2709 ff. – Anträge 4 und 6b), S. 1077 f. (= Protokolle, S. 2723 ff. – zur Ablehnung).

²³ Ein ähnlicher Antrag *Jacubezkys*, der von der Vorkommission des Reichsjustizamtes angenommen und von der 2. Kommission bestätigt wurde (§ 247 E II rev.), ist auf Antrag Preußens im Verfahren vor dem Bundesrat gestrichen worden, *Jakobs/Schubert*, Beratung (§§ 241–432), S. 103, 107.

²⁴ *Jakobs/Schubert*, Beratung (§§ 241–432), S. 107 ff.

²⁵ *Bartelt*, Übermaßverbot, S. 36.

²⁶ *Mugdan*, Materialien II, S. 10 (= Motive, S. 18).

²⁷ *Mugdan*, Materialien II, S. 10 (= Motive, S. 17 f.).

²⁸ Zur Ausrichtung der historischen Auslegung auf die Regelungsabsichten und Zielvorstellungen des historischen Gesetzgebers vgl. *Larenz*, Methodenlehre, S. 328 ff.

²⁹ So auch *J. Flume*, in: BeckOK-BGB, § 249, Rn. 44 f., 52; *Soergel/Ekkenga/Kuntz*, vor § 249 BGB, Rn. 10; *Staudinger/Schiemann*, § 249 BGB, Rn. 2; *Bartelt*, Übermaßverbot, S. 36; *Lange/Schiemann*, Schadensersatz, S. 12; *Mertens*, Vermögensschaden, S. 93 („eindeutig“); *Wagner*, Perspektiven, S. 72. *Diederichsen*, FS Klingmüller, S. 65 (68) betont vor allem das Bestreben nach Rechtssicherheit, das zur Schaffung des Ausgleichsprinzips geführt habe.

a) Dichotomie der Ersatzformen

Das ergibt sich erstens aus einer Zusammenschau von § 249 Abs. 1 und Abs. 2 BGB sowie § 251 Abs. 1 BGB. Gemäß § 249 Abs. 1 BGB ist der Zustand herzustellen, der ohne das schädigende Ereignis bestünde (Restitution).³⁰ § 251 Abs. 1 BGB hingegen statuiert, dass, wenn die Herstellung nicht möglich oder zur Entschädigung nicht ausreichend ist,³¹ subsidiär³² Ersatz in Geld zu leisten ist (Kompensation).³³

Beide Ersatzformen dienen einem exakten Ausgleich, sie unterscheiden sich lediglich ihrem Fokus nach.³⁴ Die Restitution verwirklicht einen Ausgleich in „Reinform“. Es wird idealiter ein identischer oder – was realistischer erscheint – ein vergleichbarer³⁶ hypothetisch schadensfreier Zustand wiederhergestellt. Dazu können verschiedene rechtliche Formen instrumentalisiert werden,³⁷ um die tatsächliche Beeinträchtigung der Rechtsposition zu beseitigen.³⁸ Der Fokus des Schadensausgleichs durch Restitution liegt folglich auf dem sekundären Rechtsgüterschutz.³⁹ Nicht der wertmäßige Ausgleich der Vermögenslage ist zentral, sondern die exakte Wiederherstellung der Zusammensetzung des Ge-

³⁰ Innerhalb der Restitution kann dann die Herstellung durch den Schädiger selbst (Naturalrestitution) und die Überwälzung der Herstellungskosten unterschieden werden, *Stoll*, Haftungsfolgen, S. 150.

³¹ *Erman/Ebert*, § 249 BGB, Rn. 8; *Brüggemeier*, Prinzipien, S. 185.

³² Vgl. nur *Erman/Ebert*, § 251 BGB, Rn. 1; *Soergel/Ekkenga/Kuntz*, § 249 BGB Rn. 1.

³³ Zu beachten ist, dass das Schadensrecht mit den §§ 249 Abs. 2 Satz 1 BGB und 250 BGB auch Geldleistungen mit restitutorischem Charakter kennt, *Jansen*, in: HKK-BGB, §§ 249–253, 255, Rn. 50; *Staudinger/Schiemann*, § 249 BGB, Rn. 1; *Wendehorst*, Anspruch und Ausgleich, S. 90. Zur umstrittenen Einordnung von § 250 BGB vgl. *Staudinger/Schiemann*, § 250 BGB, Rn. 2 (m. w. N.); *Kolbinger*, Sachschäden, S. 32 ff.

³⁴ *Schiemann*, Argumente, S. 208 spricht von der „Zweispurigkeit der Regelung des Schadensersatzes“.

³⁵ *Kolbinger*, Sachschäden, S. 17: „naheliegendste Form des Schadensersatzes“.

³⁶ BGH NJW-RR 2015, 275 (277): Wiederherstellung eines wirtschaftlich gleichen Zustands.

³⁷ Vgl. etwa *Soergel/Ekkenga/Kuntz*, § 249 BGB, Rn. 21 ff. (Naturalrestitution bei Vermögensschäden) und Rn. 56 ff. (Naturalrestitution bei immateriellen Beeinträchtigungen); *Coester-Waltjen*, Jura 1996, 270 (271 ff.); *Esser/Schmidt*, Schuldrecht I/2, S. 201; *Lange/Hagen*, Wandlungen, S. 65 f.

³⁸ *Mugdan*, Materialien II, S. 513 (= Protokolle, S. 593 ff.) – *Stoll*, Haftungsfolgen, S. 154 f. sieht hierin eine Ähnlichkeit zu negatorischen und possessorischen Ansprüchen, die im Verbund mit der Naturalrestitution erhöhten Rechtsschutz durch ein „Restitutionsprinzip“ gewährleisten.

³⁹ *Erman/Ebert*, § 249 BGB, Rn. 1; *Jansen*, in: HKK-BGB, §§ 249–253, 255, Rn. 48; *Magnus*, in: *Dauner-Lieb/Heidel/Ring*, § 249 BGB, Rn. 2; *Schulze/ders.*, § 249 BGB, Rn. 1; *Soergel/Ekkenga/Kuntz*, § 249 BGB, Rn. 2; *Staudinger/Schiemann*, § 249 BGB, Rn. 1; *Medicus*, JuS 1969, 449 (455); *Lange/Schiemann*, Schadensersatz, S. 12; *Medicus/Lorenz*, Schuldrecht I, Rn. 668; *Schiemann*, Argumente, S. 206; *ders.*, NZV 1996, 1 (5); *Stoll*, Haftungsfolgen, S. 154. Die Funktion des Rechtsgüterschutzes wird auch als „Rechtsfortsetzungs-“ oder „Rechtsdurch-

schädigtenvermögens.⁴⁰ So ist etwa bis zur Grenze der „Unverhältnismäßigkeit“ in § 251 Abs. 2 BGB Ersatz für Reparaturkosten auch dann zu leisten, wenn sie den Wert der beschädigten Sache übersteigen.⁴¹ Das Integritätsinteresse des Geschädigten wird von der gesetzlichen Systematik gegenüber seinem Wertinteresse⁴² bevorzugt.⁴³

Anders liegt es in den Fällen der Kompensation. Soweit ein Rechtsgüterschutz durch Restitution nicht in Betracht kommt, verschiebt sich der Fokus des Gesetzes von der „tatsächlichen“ Ebene auf die Vermögensebene.⁴⁴ Die Kompensation füllt die Lücke, die der zum Ersatz verpflichtende Umstand in das Vermögen des Ersatzberechtigten gerissen hat. Die verletzte Rechtsposition wird nicht wiederhergestellt, dem Geschädigten wird stattdessen ein Äquivalent gewährt.⁴⁵ Damit ist eine Verschiebung der maßgeblichen Wertungen verbunden. Während das Ziel eines exakten *wertmäßigen* Ausgleichs aus Gründen des Rechtsgüterschutzes bei der Naturalrestitution hintangestellt wird, bildet es bei der Kompensation die zentrale Vorgabe.⁴⁶

setzungsfunktion“ beschrieben, dazu *Degenkolb*, AcP 76 (1890), 1 (76); *Neuner*, AcP 133 (1931), 277 (291 f.).

⁴⁰ *Weber*, DAR 2011, 11 (ebd.). Deutlich wird das etwa auch beim „Abzug neu für alt“, der nur gewährt wird, wenn er den Rechtsgüterschutz nicht unterminiert, vgl. *Soergel/Ekkenga/Kuntz*, § 249 BGB, Rn. 147 (Ausgleich nur bei liquiditätssichernden Zahlungsmodalitäten), ähnlich *Staudinger/Schiemann*, § 249 BGB, Rn. 176. Der Gedanke der Wiederherstellung der Vermögenszusammensetzung wird durch die Anerkennung einer „fiktiven Abrechnung“ von Vermögensschäden abgeschwächt. Das wird durch den Gedanken der Dispositionsfreiheit gerechtfertigt, vgl. dazu auch unten, § 4 B. III. (zu § 249 Abs. 2 Satz 2 BGB).

⁴¹ BGHZ 92, 85 (90); BGH NJW 1985, 793 (793 f.).

⁴² Zu den Begrifflichkeiten *Palandt/Grüneberg*, § 251 BGB, Rn. 10; *Soergel/Ekkenga/Kuntz*, § 249 BGB, Rn. 2; *Medicus*, JuS 1969, 449 (449 f.).

⁴³ *Erman/Ebert*, § 249 BGB, Rn. 7; *Magnus*, in: *Dauner-Lieb/Heidel/Ring*, § 249 BGB, Rn. 3; *Lange/Schiemann*, Schadensersatz, S. 12; *Schiemann*, Argumente, S. 206. Die Grenzen dieser Bevorzugung (§ 251 Abs. 2 BGB) sind vor allem im KFZ-Unfallrecht Gegenstand einer reichen Kasuistik, vgl. die Rechtsprechung zum „Integritätzuschlag“ (aus jüngerer Zeit etwa BGHZ 181, 242 [247]; BGH NJW 2011, 669 [ebd.], weitere Nachweise bei *Soergel/Ekkenga/Kuntz*, § 249 BGB, Rn. 153 ff.; *Weber*, DAR 1991, 11 [ebd.]). Kritisch zu dieser Rechtsprechung: *Schiemann*, NZV 1996, 1 (5 f.).

⁴⁴ *Staudinger/Schiemann*, § 251 BGB, Rn. 2; *Esser/Schmidt*, Schuldrecht II/1, S. 206; *Flessner/Kadner*, JuS 1989, 879 (882 f.); *Medicus*, JuS 1969, 449 (450); *Lange/Schiemann*, Schadensersatz, S. 236; *Larenz*, Schuldrecht I, S. 472; *Kolbinger*, Sachschäden, S. 23 f. In diesem Sinne auch *Brüggemeier*, Prinzipien, S. 185.

⁴⁵ *Mohr*, Jura 2010, 168 (171); *Stoll*, Haftungsfolgen, S. 167, 170. Über § 249 Abs. 1 BGB entfaltet sich der Grundsatz der Totalreparation aber auch bei der Restitution (vgl. *Magnus*, in: *Dauner-Lieb/Heidel/Ring*, vor § 249 BGB, Rn. 30: „Kerngrundsatz“ des Schadensrechts). Dort wird er aber (teilweise) durch den sekundären Rechtsgüterschutz überlagert.

⁴⁶ Im Ergebnis genauso, aber mit umgekehrter Begründung, *Kolbinger*, Sachschäden, S. 19 f. Der Fokus auf den wertmäßigen Ausgleich führt auch zum (grundsätzlichen) Ausschluss der

An dieser Stelle entfaltet sich der – oben bereits angesprochene – Grundsatz der Totalreparation als „Untergrenze“ des Ausgleichs, der die Verpflichtung des Schuldners, *vollständigen* Ersatz zu leisten, betont.⁴⁷ Von einem Äquivalent kann man nur sprechen, wenn es den Schaden vollständig abbildet.⁴⁸ Das wirkt sich in zweierlei Hinsicht aus. Erstens wird der Blick auf die Einbuße des Geschädigten gerichtet – nur bei ihm kann festgestellt werden, in welcher Höhe ein Schaden vorliegt und wie dementsprechend ein *vollständiger* Ersatz auszusehen hat.⁴⁹ Zweitens zielt der Grundsatz der Totalreparation auf einen vollständigen Ersatz insofern ab, als auch Folgeschäden ersatzfähig gestellt werden.⁵⁰ Nur wenn sämtliche, auch sich erst entwickelnde Vermögensschäden ersetzt werden, füllt die Schadensersatzleistung die „Vermögenslücke“ des Geschädigten vollständig auf. Ob mit dieser „Untergrenze“ des Ersatzes, die den *umfassenden* Ausgleich betont, auch eine „Obergrenze“, die den *exakten* Ausgleich betont, verbunden ist, wird im Zusammenhang mit der Vorteilsausgleichung näher untersucht werden. Die bisherigen Überlegungen legen das zumindest nahe.⁵¹

An dieser Stelle kann festgehalten werden, dass sowohl Restitution als auch Kompensation dem Ausgleichsgedanken dienen. Aufgrund des unterschiedlichen Fokus der Ersatzformen verwirklicht die Kompensation den Ausgleichsgedanken *auf Wertebene* besonders konsequent.

Ersatzfähigkeit immaterieller Schäden im Wege der Kompensation, § 253 Abs. 1 BGB – *J. Flume*, in: BeckOK-BGB, § 249, Rn. 58; *Luckey*, in: Prütting/Wegen/Weinreich, § 249 BGB, Rn. 23. Immateriell sind Schäden dann, wenn sie nicht in Geld bemessen werden können – *Oetker*, in: MünchKomm.-BGB, § 253, Rn. 4; *Schulze/ders.*, § 253 BGB, Rn. 2; relativierend *J. Flume*, in: BeckOK-BGB, § 249, Rn. 63. Hierin liegt der Grund für die Ausklammerung immaterieller Rechtsgüter aus der Kompensation: Die für die Kompensation erforderliche Feststellung der „Vermögenslücke“ wäre unweigerlich mit Bewertungsschwierigkeiten verbunden, vgl. *Mugdan*, Materialien II, S. 12 (= Motive, S. 21 ff.); *Staudinger/Schiemann*, § 251 BGB, Rn. 3; *Esser/Schmidt*, Schuldrecht I/2, S. 181 f.; *Larenz*, Schuldrecht I, S. 477 f.; *Stoll*, Haftungsfolgen, S. 170 f. Dazu kritisch *Brüggemeier*, Prinzipien, S. 189 f.; *Stoll*, Haftungsfolgen, S. 176; *Wagner*, Perspektiven, S. 65 ff. Zu dem Problemkreis auch *Jansen*, in: HKK-BGB, §§ 249–253, 255, Rn. 53; *Schulze/ders.*, § 253 BGB, Rn. 1; *Medicus*, JZ 2006, 805 (805 ff.).

⁴⁷ *Staudinger/Schiemann*, § 251 BGB, Rn. 3; *Esser/Schmidt*, Schuldrecht I/2, S. 181 f.; *Mohr*, Jura 2010, 168 (173); *Larenz*, Schuldrecht I, S. 477 f.; *Stoll*, Haftungsfolgen, S. 170 f. – dazu auch *Mugdan*, Materialien II, S. 12 (= Motive, S. 21 ff.).

⁴⁸ *Staudinger/Schiemann*, § 249 BGB, Rn. 3; *Stoll*, Haftungsfolgen, S. 179.

⁴⁹ *Magnus*, in: Dauner-Lieb/Heidel/Ring, vor § 249 BGB, Rn. 30; *Soergel/Ekkenga/Kuntz*, vor § 249 BGB, Rn. 14. Diese Vorgehensweise haben auch schon Wortlaut und Entstehungsgeschichte durch das Absehen von Haftungshöchstgrenzen, Reduktionsklauseln oder einer Berücksichtigung der Verhältnisse des Schädigers gezeigt, siehe § 3 A. I. 1. und 2. sowie *Staudinger/Schiemann*, § 249 BGB, Rn. 2; *Mohr*, Jura 2010, 168 (173).

⁵⁰ *Erman/Ebert*, vor § 249 BGB, Rn. 4; *Palandt/Grüneberg*, vor § 249 BGB, Rn. 3; *Soergel/Ekkenga/Kuntz*, vor § 249 BGB, Rn. 14.

⁵¹ Zum sog. „schadensrechtlichen Bereicherungsverbot“ dezidiert unten, § 3 B. II. 3.

b) Subjektiv-konkrete Schadensberechnung

In diesem Zusammenhang können auch die grundlegenden Maßgaben für die Schadensberechnung, die ebenfalls mit dem Ausgleichszweck abgestimmt sind,⁵² genannt werden. Angesichts der Tatsache, dass Steuernachteile lediglich wertmäßige Auswirkungen zeitigen und die Berechnung des Schadens nach § 249 Abs. 2 Satz 1 BGB lediglich als Vorfrage relevant sein könnte, wird die Darstellung der Berechnungsgrundsätze auf die Kompensation verengt.⁵³ Es geht mithin um die Bemessung des Werts einer festgestellten Vermögensminderung unter der Leitlinie, die Vermögenslücke exakt auszugleichen.

Das erfordert erstens die Berücksichtigung der Einzelfallumstände. Der Wert der Vermögensminderung darf nicht abstrakt, losgelöst vom Einzelfall mittels Tabellen oder anderen vorher festgelegten Maßgaben bestimmt werden, sondern muss konkret berechnet werden.⁵⁴ Zweitens – das wurde bereits mehrfach angesprochen – muss die Schadensberechnung die Vermögensminderung subjektiv aus Sicht des Geschädigten ermitteln. Nach dem Ausgleichsprinzip sollen gerade die Nachteile *des Geschädigten* „wiedergutgemacht“ werden.⁵⁵ Das bedingt eine Berücksichtigung des subjektiven Interesses.⁵⁶ Außerdem korrelieren konkrete und subjektive Schadensberechnung. Eine konkrete Berechnung des Schadens setzt die Berücksichtigung der Folgen, die nur bei dem im Einzelfall Geschädigten eintreten, voraus.⁵⁷ Ein Vermögensnachteil kann nicht objektiv, sondern nur aus der subjektiven Perspektive des Ersatzberechtigten bestimmt werden.⁵⁸

⁵² Diese Abstimmung ist erforderlich, weil die Bemessung des Schadens wesentlich für die Verwirklichung der Ausgleichsfunktion des Schadensersatzes ist, so *Lange/Schiemann*, Schadensersatz, S. 248.

⁵³ Zu den Abweichungen in der Berechnung aufgrund des unterschiedlichen Bezugspunktes von Restitution und Kompensation *Staudinger/Schiemann*, § 251 BGB, Rn. 1; instruktiv zu den unterschiedlichen „Berechnungspfaden“ *J. Flume*, in: BeckOK-BGB, § 249, Rn. 173 ff.

⁵⁴ Nachweise für den Konsens, dass die konkrete Schadensberechnung dem Ausgleichszweck am besten gerecht wird, finden sich in § 3, Fn. 59.

⁵⁵ Das konzidiert auch *Stoll*, Haftungsfolgen, S. 420, der daraus aber nicht den Schluss zieht, dass die subjektive Betrachtung stets vorrangig sei.

⁵⁶ In diese Richtung zielen auch Argumentationsansätze, die den Bezugspunkt des Vermögensschadens – das Vermögen – subjektiv interpretieren, dazu im Einzelnen *Mertens*, Vermögensschaden, S. 128 ff.

⁵⁷ Ausdrücklich etwa *Esser/Schmidt*, Schuldrecht I/2, S. 216; *Larenz*, Schuldrecht I, S. 482 f. Im Übrigen geht die Anerkennung der Differenzhypothese (dazu sogleich) und der konkreten Schadensberechnung meist mit einem subjektiven Schadensverständnis einher, vgl. dazu *Giesen*, VersR 1979, 389 (392) sowie BGHZ 61, 346 (347 f.); BGH VersR 2013, 1590 (1592); BGH VersR 2014, 474 (475).

⁵⁸ *Lange/Schiemann*, Schadensersatz, S. 248 f.; *Mommens*, Interesse, S. 16 f.; relativierend *Esser/Schmidt*, Schuldrecht I/2, S. 216. Eine andere Frage ist, ob der objektive Wert einer Sache als Mindestschaden die Untergrenze des subjektiven Interesses bildet. Die Problematik ist

Dass eine subjektiv-konkrete Schadensberechnung vorzunehmen ist,⁵⁹ wird dadurch bestätigt, dass eine objektiv-abstrakte Schadensberechnung nur in Ausnahmefällen gesetzlich vorgesehen ist.⁶⁰ Im Bürgerlichen Recht abstrahiert § 288 Abs. 1, 2 BGB zugunsten des Gläubigers die Verzugszinsen als Teil des Schadens von den konkreten Verhältnissen.⁶¹ § 849 BGB stellt eine ähnliche Regelung für den deliktischen Bereich auf.⁶² Noch konsequenter setzt § 376 Abs. 2 HGB die abstrakte Schadensberechnung für den Fixhandelskauf um. Hier werden Gläubiger und Schuldner an den abstrakten Schaden gebunden, eine konkrete Berechnung ist nur unter den Voraussetzungen des § 376 Abs. 3 HGB mög-

Gegenstand einer langen Auseinandersetzung und kann als normative Korrektur der subjektiven Schadensermittlung und -berechnung verstanden werden. Da sich der Streit auf die Bewertung von Sachschäden fokussiert und keine Relevanz für den Untersuchungsgegenstand erkennbar ist, kann er hier offengelassen werden. Überblick zum Streitstand bei Soergel/*Ekken-ga/Kuntz*, vor § 249 BGB, Rn. 58 f.; *Lange/Schiemann*, Schadensersatz, S. 249 ff.; *Larenz*, Schuldrecht I, S. 482 f. Grundlegend insbesondere *Neuner*, AcP 133 (1931), 277 (292 ff.) und *Bydlinski*, System, S. 191 f.

⁵⁹ Dass die konkrete Berechnung dem Ausgleichsprinzip „am besten gerecht“ wird, betonen auch *Lange/Schiemann*, Schadensersatz, S. 353. Genauso: *Magnus*, in: Dauner-Lieb/Heidel/Ring, vor § 249 BGB, Rn. 111; *Esser/Schmidt*, Schuldrecht I/2, S. 217. A.A. – aber ohne Argumentation zum deutschen Recht, sondern „nur“ unter Hinweis auf die Rechtsvergleichung – *Stoll*, Haftungsfolgen, S. 421. Begrenzt wird die subjektive Berechnung durch § 253 Abs. 1 BGB. Ein Affektionsinteresse, das sich nicht vermögensmäßig auswirkt, kann nicht kompensiert werden – BGHZ 92, 85 (90), dazu die Anmerkung von *Medicus*, JZ 1985, 39 (43). Vgl. auch *Magnus*, in: Dauner-Lieb/Heidel/Ring, vor § 249 BGB, Rn. 19; *Staudinger/Schiemann*, vor § 249 BGB, Rn. 47.

⁶⁰ Außerdem weist das Prozessrecht auf die subjektiv-konkrete Berechnung hin: Ein Urteil, das dem Geschädigten gemäß §§ 843 Abs. 1, 844 Abs. 2 Satz 1 BGB eine Entschädigung in Rentenform gewährt, kann nach § 323 ZPO abgeändert werden. § 323 Abs. 1 Satz 2 ZPO macht die Abänderung von einer wesentlichen Veränderung der tatsächlichen oder rechtlichen Umstände abhängig. Wenn diese Veränderungen der konkreten Lage zu einer nachträglichen Abänderung berechtigen, ist spiegelbildlich auch im Ausgangsprozess eine konkrete Berechnung anzulegen – dazu *Stoll*, Haftungsfolgen, S. 421. Allerdings nimmt das Prozessrecht gegenüber dem materiellen Recht eine „dienende“ Rolle ein (*Olzen/Kerfack*, JR 1991, 133 [134]; *Schmieder*, ZZP 120 (2007), 199 [208]), sodass der Schluss vom Prozessrecht auf das materielle Recht nicht zwingend ist.

⁶¹ Eingehend *Belke*, JZ 1969, 586 (ebd. und S. 593 f.). Gem. § 288 Abs. 2 BGB bleibt der konkrete Nachweis eines höheren Zinsschadens möglich. § 291 Satz 1 BGB erweitert den Anwendungsbereich der Norm auf Zinsen ab Rechtshängigkeit. Abgeschwächt wird die abstrakte Berechnung beim Verbraucherdarlehensvertrag über § 497 Abs. 1 Satz 2 BGB. Die Einordnung von § 288 Abs. 5 Satz 1 BGB ist noch unklar – die abstrakt gewährte Pauschale wird zwar auf die Rechtsverfolgungskosten als Schadensposten angerechnet, soll aber wohl Strafschadensersatz darstellen. Dann entzieht sie sich den Kategorien des Ausgleichsprinzips und von einer abstrakten Schadensberechnung kann nicht mehr gesprochen werden, dazu *Ernst*, in: Münch-Komm.-BGB, § 288, Rn. 29.

⁶² BGHZ 87, 38 (40 f.); *Jauernig/Teichmann*, § 849 BGB, Rn. 1.

lich.⁶³ Aus diesen Sondervorschriften kann *e contrario* auf die Maßgeblichkeit der konkreten Schadensberechnung geschlossen werden.⁶⁴ Das durch den Ausgleichszweck gebotene Ergebnis lässt sich mithin gesetzlich nachweisen⁶⁵ und unterstreicht damit seinerseits die Vorstellung, dass das Schadensrecht am Gedanken eines umfassenden und genauen Ausgleichs orientiert ist.

4. Verfassungsrechtliche Verankerung?

Schließlich stellt sich die Frage, ob der Ausgleichszweck auch verfassungsrechtlich verankert werden kann. Das würde den einfachgesetzlichen Befund untermauern. Entscheidend ist die Frage, ob der Ausgleichsgedanke verfassungsrechtlich determiniert ist.⁶⁶ Das wird mit Blick auf die leistungsrechtliche Dimension der Grundrechte diskutiert.⁶⁷ Diese begründet eine Schutzpflicht des Staates, Eingriffe Dritter in grundrechtliche Schutzbereiche abzuwehren.⁶⁸ Dass solche Schutzpflichten auch im Privatrecht bestehen, ist unbestritten.⁶⁹

⁶³ *Grunewald*, in: MünchKomm.-HGB, § 376, Rn. 22 ff.; *Hopt*, in: Baumbach/Hopt, § 376 HGB, Rn. 13; Palandt/*Grüneberg*, vor § 249 BGB, Rn. 23; dezidiert *Huber*, FS Schmidt, S. 725 (738 ff.).

⁶⁴ In diesem Sinne *Magnus*, in: Dauner-Lieb/Heidel/Ring, vor § 249 BGB, Rn. 112.

⁶⁵ Dass die konkrete Schadensberechnung der Grundsatz ist, ist unangefochten. Vgl. statt aller *Jauernig/Teichmann*, vor § 249 BGB, Rn. 50; Palandt/*Grüneberg*, vor § 249 BGB, Rn. 21; *Schulze/ders.*, vor § 249 BGB, Rn. 34; *Stoll*, Haftungsfolgen, S. 420. Überdies kann noch auf § 309 Nr. 5 BGB verwiesen werden, der die Möglichkeit der privatautonomen Pauschalierung des Ersatzanspruchs begrenzt (*Becker*, in: BeckOK-BGB, § 309 Nr. 5, Rn. 13 ff.; *Wurmnest*, in: MünchKomm.-BGB, § 309 Nr. 5, Rn. 1). Das unterstreicht, dass die vertragliche Bestimmung eines abstrakten Schadens eine Abweichung vom gesetzlichen Normalfall darstellt.

⁶⁶ Begrifflichkeit nach *Canaris*, FS Deutsch, S. 85 (101); eingehend zur Unterscheidung von Verfassungslegitimation und Verfassungsdetermination *ders.*, Grundrechte und Privatrecht, S. 82 f.

⁶⁷ *Bullinger*, FS v. Caemmerer, S. 297 (299); *Looschelders*, VersR 1999, 141 (143); *Mäsch*, Chance und Schaden, S. 231 ff.; lediglich apodiktisch *Jansen*, OJLS 19 (1999), 271 (292); allgemeiner *Canaris*, AcP 184 (1984), 201 (225 ff.); rechtsvergleichend v. *Bar*, RabelsZ 59 (1995), 203 (203 ff.). Eine geringe wissenschaftliche Durchdringung der verfassungsrechtlichen Dimension des Haftungsrechts konstatiert *Oetker*, in: MünchKomm.-BGB, § 249, Rn. 14.

⁶⁸ Allgemeine Meinung: grundlegend BVerfGE 39, 1 (41) – Fristenlösung; BVerfGE 46, 160 (164) – Schleyer; BVerfGE 49, 89 (141 f.) – Kalkar; BVerfGE 53, 30 (57) – Mühlheim-Kärlich; BVerfGE 56, 54 (73) – Fluglärm; BVerfGE 77, 170 (214) – C-Waffen; BVerfGE 77, 381 (402 f.) – Gorleben; BVerfGE 81, 242 (256) – Handelsvertreter; BVerfGE 88, 203 (252 ff., 271, 296); BVerfGE 89, 214 (229 ff.) – Bürgschaft; zu den verschiedenen Begründungsansätzen *Canaris*, AcP 184 (1984), 201 (225 ff.); *Jarass*, AöR 110 (1985), 363 (364).

⁶⁹ Grundlegend BVerfGE 7, 198 (205) – Lüth; BVerfGE 25, 256 (258) – Blinkfüer; BVerfGE 73, 261 (269); BVerfGE 81, 242 (256); BVerfGE 89, 214 (229 ff.); *Wagner*, in: MünchKomm.-BGB, vor § 823, Rn. 74; *Singer*, JZ 1995, 1133 (1134). Übersicht zur Entwicklung der Rechtsprechung bei *Staudinger/Honsell*, Einl. BGB, Rn. 195; weitere Nachweise bei *Diederichsen*, AcP 198 (1998), 171 (225 ff.) und *Mäsch*, Chance und Schaden, S. 231. Zum dogmatischen

a) *Verfassungsdimension der Ausgleichsfunktion*

Hinsichtlich der grundrechtlichen Dimension der Ausgleichsfunktion des Haftungsrechts lassen sich zwei Blickwinkel unterscheiden: der des Geschädigten und der des Schädigers. Aus Sicht des Geschädigten stellt die Ausgleichsfunktion einen Schutzmechanismus dar. Auch wenn der Ersatzberechtigte einen Schaden an seinen Rechtsgütern hinnehmen musste, wird ihm wenigstens ersetzt, was er eingebüßt hat. Die Ausgleichsfunktion verwirklicht damit einen sekundären Rechtsgüterschutz.⁷⁰ Das könnte verfassungsrechtlich geboten sein, wenn eine entsprechende Schutzpflicht des Staates bestünde. Das ist der Fall, wenn grundrechtlich geschützte Positionen des Geschädigten auf dem Spiel stehen.⁷¹ Angesichts des umfangreichen Schutzes, den die Grundrechte gewähren, lässt sich in den meisten Situationen ein einschlägiger Gewährleistungsbereich identifizieren.⁷²

Dem Gebot, dass der Staat diese Grundrechtspositionen nicht untätig dem Zugriff Dritter preisgeben darf, ist der Gesetzgeber in erster Linie auf Ebene der Haftungsbegründung nachgekommen, indem unterschiedlichste Schutzgüter mittels Haftungsnormen abgesichert werden.⁷³ Dieser Schutz liefere aber leer, wenn nicht auf Ebene der Haftungsausfüllung dafür Sorge getragen würde, dass der erlittene Schaden effektiv ersetzt wird. Hier liegt der verfassungsrechtlich nachweisbare Kern der Ausgleichsfunktion des Schadensrechts, der zwar selten explizit angesprochen, in den wenigen Auseinandersetzungen aber (stillschwei-

Streit über unmittelbare und mittelbare Grundrechtsbindung des Staates im Bereich des Privatrechts vgl. *Canaris*, JZ 1987, 993 (ebd.); *ders.*, AcP 184 (1984), 201 (212); *ders.*, Grundrechte und Privatrecht, S. 11; *Looschelders/Roth*, JZ 1995, 1034 (1038); *Schwabe*, AcP 185 (1985), 1 (ebd.). Im Ergebnis kommen die Ansichten zu identischen Ergebnissen, vgl. v. *Bar*, *RabelsZ* 59 (1995), 203 (207 ff.); *Medicus*, AcP 192 (1992), 35 (45 f.); *Mäsch*, *Chance und Schaden*, S. 232.

⁷⁰ *Bullinger*, FS v. Caemmerer, 297 (299), wenn auch mit Blick auf das Staatshaftungsrecht als Teilbereich des öffentlichen Rechts, in dem die Unterscheidung zwischen primärem und sekundärem Rechtsschutz geläufiger als im Privatrecht ist.

⁷¹ Allgemein zur staatlichen Schutzpflicht *Canaris*, AcP 184 (1984), 201 (225 ff.). Instruktiv zum Schutzpflichtgedanken ist auch die Rechtsprechung zum Entschädigungsanspruch bei Verletzungen des allgemeinen Persönlichkeitsrechts: BGHZ 26, 349 (354); BVerfGE 34, 269 (280 ff.) – Soraya; rechtsvergleichender Überblick bei v. *Bar*, *RabelsZ* 59 (1995), 203 (223 f.).

⁷² Zu denken ist etwa an Art. 14 Abs. 1 GG bei dem Entzug oder der Beschädigung konkreter vermögenswerter Rechtspositionen und Art. 2 Abs. 2 GG bei Körperverletzungen, vgl. *Bullinger*, FS v. Caemmerer, 297 (299). Siehe auch *Looschelders*, *VersR* 1999, 141 (143); *Mäsch*, *Chance und Schaden*, S. 233, die den Blick (zu eng) exklusiv auf Art. 1 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG richten.

⁷³ Exemplarisch ist der Schutz grundrechtlicher Positionen im Rahmen von § 823 Abs. 1 BGB, grundlegend BGHZ 13, 334 (338 ff.). Übersicht bei *Wagner*, in: MünchKomm.-BGB, § 823, Rn. 364 ff.

gend) konsentiert wird.⁷⁴ Konkretere Aussagen lassen sich daraus aber nicht ableiten. Die Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers wird nur durch ein angemessenes Schutzniveau begrenzt (Untermaßverbot).⁷⁵ Die Ausgleichsfunktion ist daher lediglich im Kernbereich verfassungsdeterminiert.⁷⁶

b) Verfassungslegitimation der Ausgleichsfunktion

Nimmt man die Perspektive des Ersatzpflichtigen ein, kann sogar die Verfassungslegitimation des Ausgleichsprinzips in Frage gestellt werden. Dem – grundrechtsberechtigten – Schädiger wird die Pflicht oktroyiert, einen Schaden vollständig auszugleichen. Dieses „Alles-oder-Nichts“-Prinzip gilt sogar bei leichter Fahrlässigkeit⁷⁷ und greift zumindest in die allgemeine Handlungsfreiheit ein.⁷⁸ Das kann mit der freiheitssichernden Dimension der Ausgleichsfunktion für den Geschädigten nur insoweit gerechtfertigt werden, als die Belastung für den Schädiger nicht unverhältnismäßig wird.

Der Gesetzgeber ist also gefordert, das Haftungs- und insbesondere Schadensrecht in den durch Unter- und Übermaßverbot gesetzten Grenzen zu regulieren und die widerstreitenden Grundrechte von Geschädigtem und Schädiger in einen Ausgleich miteinander zu bringen (sog. „praktische Konkordanz“).⁷⁹ Ob das geltende Recht diesen Anforderungen genügt, soll hier nicht näher behandelt werden.⁸⁰

⁷⁴ So bei *Oetker*, in MünchKomm.-BGB, § 249, Rn. 15; *Looschelders*, VersR 1999, 141 (143); *Mäsch*, Chance und Schaden, S. 233. Siehe auch *Canaris*, JZ 1987, 993 (1001), der den Ausgleichszweck als grundsätzlich zur Rechtfertigung von Grundrechtsverletzungen geeignet einstuft.

⁷⁵ Speziell mit Blick auf die Erfüllung von Schutzpflichten mit Mitteln des Privatrechts *Canaris*, AcP 184 (1984), 201 (227).

⁷⁶ Das gilt solange, wie der Gesetzgeber einen wesentlichen Teil des privaten Rechtsgüterschutzes über sekundäre Schutzinstrumente verwirklicht. Sollte das Schutzkonzept grundlegend verändert werden, wäre aber wohl auch die Ausgleichsfunktion disponibel, vgl. v. *Bar*, RabelsZ 59 (1995), 203 (206 f.); *Bullinger*, FS v. Caemmerer, 297 (299); skeptisch *Canaris*, Grundrechte und Privatrecht, S. 83.

⁷⁷ Zum Prinzip „Alles oder Nichts“ *Soergel/Ekkenga/Kuntz*, vor § 249 BGB, Rn. 14; *Esser/Schmidt*, Schuldrecht II/1, S. 207; *Larenz*, Schuldrecht I, S. 424.

⁷⁸ Deziert *Canaris*, JZ 1987, 993 (995 f.); *Mäsch*, Chance und Schaden, S. 233.

⁷⁹ *Mäsch*, Chance und Schaden, S. 233 f.; beiläufig *Canaris*, JZ 1987, 992 (1001); unklar *Wagner*, in: MünchKomm.-BGB, vor § 823, Rn. 76 f., der erst meint, verfassungsrechtliche Direktiven könnten nicht für den Interessenausgleich zwischen Privaten fruchtbar gemacht werden, dann aber einräumt, dass sich dieser Interessenausgleich in der Praxis am Leitbild einer praktischen Konkordanz orientiert.

⁸⁰ Problematisch geworden in BVerfG NJW 1998, 3557 (3558) (unbegrenzte Haftung Minderjähriger) mit Anmerkung *Looschelders*, VersR 1999, 141 (151), der eine verfassungskonforme Lösung über § 242 BGB anregt; zu dem Problemkreis eingehend *Canaris*, JZ 1987, 993 (1002). Wegen des Vollstreckungsschutzes und der Möglichkeit der Restschuldbefreiung grds.