BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

III ZR 59/10

Verkündet am:
12. Mai 2011
F r e i t a g
Justizamtsinspektor
als Urkundsbeamtin
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

Nachschlagewerk: ja

BGHZ: ja (zu B II)

BGHR: ja

AEUV Art. 340; Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 Art. 4 Abs. 1, 2, Art. 17 Abs. 1, 2 Buchst. a; BGB § 203 Satz 1, § 204 Abs. 1, § 839 (Fl, H); DDR: StHG § 1 Abs. 1, § 4 Abs. 3; AO § 164 Abs. 2

a) Zum qualifizierten Verstoß gegen Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG, wenn die Finanzbehörden einem Unternehmen in der Aufbauphase den Vorsteuerabzug versagen, da Ausgangsumsätze bis zum Entscheidungszeitpunkt weder erzielt worden noch überhaupt erzielbar gewesen seien.

b) Die Verjährung eines Amtshaftungs- oder Staatshaftungsanspruchs wegen des Erlasses eines rechtswidrigen Steuerbescheids beginnt auch dann mit dessen Bestandskraft, wenn er unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht.

c) Bemühungen eines Steuerpflichtigen, die Finanzverwaltung zur Anerkennung seiner Unternehmereigenschaft zu bewegen, können für sich genommen nicht als Verhandlungen im Sinne des § 203 Satz 1 BGB über einen aus dieser Versagung folgenden Schadensersatzanspruch angesehen werden, wenn dieses Begehren nicht thematisiert worden ist.

d) Beantragt der Steuerpflichtige nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO vor Ablauf der Festsetzungsfrist die Änderung eines unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerbescheids, hat dies für einen auf die Rechtswidrigkeit dieses Bescheids gestützten Schadensersatzanspruch in jeweils entsprechender Anwendung von § 209 Abs. 1 BGB a.F. verjährungsunterbrechende beziehungsweise von § 204 Abs. 1 BGB n.F. verjährungshemmende Wirkung.

BGH, Urteil vom 12. Mai 2011 - III ZR 59/10 - Brandenburgisches OLG

LG Cottbus

Matthias Prinz
Rechtsanwalt www.prinz.law

Der III. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 12. Mai 2011 durch den Vizepräsidenten Schlick und die Richter Dörr, Dr. Herrmann, Hucke und Tombrink

für Recht erkannt:

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des 2. Zivilsenats des Brandenburgischen Oberlandesgerichts vom 26. Februar 2010 aufgehoben.

Die Sache wird zur neuen Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Revisionsrechtszugs, an das Berufungsgericht zurückverwiesen.

Von Rechts wegen

Tatbestand

1 Die Klägerin begehrt vom beklagten Land Schadensersatz wegen rechtswidriger Versagung der Anerkennung ihrer umsatzsteuerrechtlichen Unternehmereigenschaft durch die Finanzbehörden in der Aufbauphase ihres Unternehmens.

2 Die Klägerin befasste sich nach ihrer Gründung im Jahr 1992 gemäß ihrem Vortrag hauptsächlich mit der Herstellung eines neuen Baustoffs, der unter den Handelsnamen "KeraGlas" und "KeraBims" vertrieben werden sollte.

Hinweis: Auch Teile der Urteilssammlung sind als Datenbank nach §§ 87a ff. UrhG geschützt.

JLaw – Gesetze und Urteile (mobile App)
Kostenlos
Über 200 Gesetze
Über 100.000 Urteile

JLaw – für Android
JLaw – für iOS

Die Betriebsstätte sollte auf zwei nebeneinander liegenden Grundstücken in G. errichtet werden, von denen das eine mit Altlasten kontaminiert war. Zum Zwecke der Sanierung schlossen die Klägerin und die damalige Treuhandanstalt am 20. August 1992 einen Sanierungsvertrag, den die Treuhandanstalt nach einem Streit über die Erfüllung der von der Klägerin übernommenen Beteiligungspflicht am 13. August 1993 kündigte. Die hiergegen von der Klägerin erhobene Klage blieb in allen Instanzen erfolglos.

3 Die Klägerin schloss am 8. Juli 1993 mit der T. GmbH, deren Gesellschafter teilweise auch Gesellschafter der Klägerin waren, einen Generalunternehmervertrag. Dieses Unternehmen sollte im Auftrag der Klägerin die Planung, Lieferung, Montage und Inbetriebnahme der vorgesehenen Anlage gegen ein entsprechend dem Baufortschritt zahlbares Gesamthonorar durchführen. Dieses Unternehmen stellte für durchgeführte Arbeiten zwischen Februar und Juli 1994 insgesamt mehr als 22 Mio. DM in Rechnung. Ob es sich hierbei um werthaltige Leistungen handelte, ist zwischen den Parteien ebenso streitig wie die Bedeutung eines im Auftrag des Wirtschaftsministeriums des beklagten Landes eingeholten Gutachtens einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vom 6. Mai 1994, das zu berücksichtigungsfähigen Aufwendungen (im Sinne der vertraglichen Abreden mit der Treuhandanstalt) von mehr als 20 Mio. DM kam. Der Landesförderausschuss war noch in seiner Sitzung vom 22. August 1994 bereit, das Vorhaben mit einem Zuschuss von rund 40,5 Mio. DM zu fördern. Zu einer entsprechenden Bewilligung kam es indes nicht mehr.

4 In der Folge der Einreichung der Umsatzsteuererklärung 1992 Anfang Februar 1994, in der hohe Vorsteuererstattungsansprüche geltend gemacht wurden, leitete das Finanzamt mit Prüfungsbeginn vom 4. März 1994 eine Um-

satzsteuersonderprüfung für den Zeitraum von März 1992 bis Februar 1994 mit Blick auf den Vorsteuerabzug gemäß § 15 UStG ein, die mit einem Bericht vom 1. Dezember 1994 abgeschlossen wurde. Darin wurde im Hinblick auf Abriss- und Aufräumarbeiten auf fremdem Boden die Unternehmereigenschaft der Klägerin anerkannt, aber im Hinblick auf die Errichtung des KeraGlas-Werks und dessen Produktion versagt. Das Finanzamt erließ auf dieser Grundlage am 3. Februar 1995 und 17. Februar 1995 - jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende - Bescheide für die Jahre 1992 und 1993, die durch im Wesentlichen inhaltsgleiche Bescheide vom 6. Juni 1996 und 15. März 1996 ersetzt wurden, und am 26. April 1996 und 9. Juli 1996 Bescheide für die Jahre 1994 und 1995. Die gegen diese Bescheide eingelegten Einsprüche der Klägerin wies das Finanzamt mit Entscheidung vom 3. Dezember 1996 zurück.

5 Im Laufe des Jahres 1995 kam es zu einem Stillstand im Ausbau der Produktionsanlagen. Die Klägerin hatte nach ihrer Behauptung wegen des Verhaltens des Finanzamts trotz eines hohen Auftragsbestands keine nennenswerten Umsätze mehr, da die Banken keine weiteren Kredite mehr gewährten, die Investoren sich zurückzogen und Kunden nicht bereit waren, Rechnungen ohne Mehrwertsteuerausweis entgegenzunehmen. Der am 2. Dezember 1996 gestellte Antrag der Klägerin auf Eröffnung des Gesamtvollstreckungsverfahrens wurde mit Beschluss vom 5. März 1997 mangels einer die Kosten des Verfahrens deckenden Masse zurückgewiesen.

6 Mit Schreiben vom 29. Juli 1999 beantragte die Klägerin eine Änderung der Umsatzsteuerbescheide. Nachdem dieser Änderungsantrag zunächst durch Bescheid des Finanzamts vom 4. November 1999 zurückgewiesen wurde, erkannte das Ministerium der Finanzen während des anhängigen Verfahrens auf den Einspruch der Klägerin vom 30. November 1999 mit Schreiben vom

16. Mai 2000 die Unternehmereigenschaft an. Daraufhin änderte das Finanzamt die Bescheide für die von der Festsetzungsverjährung noch nicht betroffenen Jahre 1994 am 31. Januar 2001 und 1995 am 10. Januar 2001. In dem Bescheid für 1994 wurden abziehbare Vorsteuern von rund 3,35 Mio. DM anerkannt.

7 Die inzwischen in Liquidation befindliche Klägerin forderte mit Schreiben vom 3. November 2000 Schadensersatz nach dem Staatshaftungsgesetz, den sie mit Schreiben vom 13. August 2001 auf rund 360 Mio. DM bezifferte. Diesen Antrag wies das Finanzamt mit Bescheid vom 24. September 2001 und das Ministerium der Finanzen mit Bescheid vom 24. August 2004 endgültig zurück.

8 Im anhängigen Verfahren hat die Klägerin - unter Anrechnung erzielter Veräußerungserlöse - Schadensersatz in Höhe von 34.408.469 € verlangt, der sich aus verloren gegangenen Investitionen, entgangenem Gewinn und Kosten für Rechts- und Steuerberatung zusammensetzt. Die Klage ist in den Vorinstanzen ohne Erfolg geblieben. Mit ihrer vom Berufungsgericht zugelassenen Revision verfolgt die Klägerin ihre Klage weiter.

Entscheidungsgründe

9 Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das Berufungsgericht.

A.

10 Das Berufungsgericht hält den vom Gerichtshof der Europäischen Union entwickelten unionsrechtlichen Staatshaftungsanspruch nicht für gegeben. Zwar sei der Einspruchsbescheid des Finanzamts vom 3. Dezember 1996 objektiv rechtswidrig gewesen, weil er im Hinblick auf das Urteil des Gerichtshofs vom 29. Februar 1996 (C-110/94 - INZO - Slg. 1996, I-870) nicht mit einer an Art. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (ABl. EG Nr. L 145 S. 1; im Folgenden: Richtlinie) orientierten Auslegung des § 2 UStG vereinbar gewesen sei. Es fehle indes insoweit an einem hinreichend qualifizierten Verstoß. Der Bescheid beruhe tragend auf der Erwägung, es liege ein Missbrauchstatbestand vor. Der Gerichtshof, der die Versagung der Unternehmereigenschaft für Fallgestaltungen billige, in denen eine missbräuchliche Ausnutzung der Umsatzsteuervorteile vorliege, habe eine genauere Konkretisierung dieser Fallgestaltungen nicht vorgenommen. Sehe die Richtlinie in Missbrauchsfällen die Anerkennung der Unternehmereigenschaft nicht vor, bleibe ihre Anwendung daher insoweit dem Mitgliedstaat nach den Maßstäben seiner Rechtsordnung überlassen, so dass auch bei rechtswidriger Annahme eines Missbrauchstatbestands ausschließlich das innerstaatliche Recht verletzt werde. Zum anderen fehle es an einem offenkundigen und erheblichen Verstoß gegen die aus der Richtlinie selbst oder ihrer verbindlichen Auslegung durch den Gerichtshof folgenden Grundsätze.

11 Mögliche Ansprüche nach § 1 Abs. 1 StHG und Amtshaftungsansprüche nach § 839 BGB i.V.m. Art. 34 GG hält das Berufungsgericht für verjährt. Die Verjährungsfrist habe für beide Ansprüche mit der Bestandskraft des Einspruchsbescheids am 7. Januar 1997 zu laufen begonnen. Eine rechtswidrige

Dauerhandlung, die die Verjährungsfrist erst mit der Anerkennung der Unternehmereigenschaft durch das Schreiben des Ministeriums der Finanzen vom 16. Mai 2000 in Lauf gesetzt habe, könne nicht angenommen werden. Dem Umstand, dass auch der Einspruchsbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen sei, komme keine verjährungsunterbrechende Bedeutung in dem Sinne zu, dass die Verjährungsfrist erst mit dem Wegfall des Nachprüfungsvorbehalts neu zu laufen beginne. In unverjährter Zeit sei ein die Verjährung des Staatshaftungsanspruchs unterbrechender Antrag nach § 5 StHG nicht gestellt worden. Es liege auch kein die Verjährung hemmendes Verhandeln über den Schadensersatzanspruch vor, das den Zeitraum bis zur Bekanntgabe des eine Haftung ablehnenden Bescheids im Jahr 2004 ausgefüllt habe. Aus dem Nachprüfungsvorbehalt folgten ebenfalls keine Verhandlungen im Sinn einer Hemmung der Verjährung.

B.

12 Diese Beurteilung hält der rechtlichen Überprüfung nicht in jeder Hinsicht stand.

I.

13 Zutreffend zieht das Berufungsgericht den vom Gerichtshof der Europäischen Union entwickelten unionsrechtlichen Staatshaftungsanspruch als Haftungsgrundlage heran. Danach kommt eine Haftung des Mitgliedstaats in Betracht, wenn er gegen eine Norm des Unionsrechts verstoßen hat, die bezweckt, dem Einzelnen Rechte zu verleihen, der Verstoß hinreichend qualifiziert

ist und zwischen diesem Verstoß und dem dem Einzelnen entstandenen Schaden ein unmittelbarer Kausalzusammenhang besteht (vgl. EuGH, Urteile vom 5. März 1996 - C-46/93 und C-48/93 - Brasserie du Pêcheur und Factortame - Slg. 1996, I-1131 = NJW 1996, 1267 Rn. 51; vom 24. März 2009 - C-445/06 - Danske Slagterier - EuZW 2009, 334 Rn. 20; Senatsurteil vom 4. Juni 2009 - III ZR 144/05, BGHZ 181, 199 Rn. 13 mwN). Dieser Anspruch erfasst alle Bereiche staatlichen Handelns und ist in Anlehnung an die Bestimmung des Art. 34 Satz 1 GG im Hinblick auf die förderale Struktur Deutschlands gegen das Bundesland zu richten, dessen Behörden gegen das Recht der Union verstoßen haben (vgl. Senatsurteil vom 2. Dezember 2004 - III ZR 358/03, BGHZ 161, 224, 234 ff).

14 1. Das Berufungsgericht legt seiner Entscheidung zugrunde, dass das Finanzamt durch seine Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1992 bis 1995 und seinen Einspruchsbescheid vom 3. Dezember 1996 gegen Art. 17 Abs. 1, 2 Buchst. a i.V.m. Art. 4 Abs. 1, 2 der Richtlinie verstoßen hat.

15 a) Durch die genannten Bescheide hat das Finanzamt den Antrag auf Vorsteuerabzug für Vorbereitungshandlungen zur Errichtung und Betreibung einer KeraGlas-Anlage zurückgewiesen und dies in der Einspruchsentscheidung insbesondere damit begründet, die Klägerin sei nicht als Unternehmerin im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG zu behandeln gewesen, da Ausgangsumsätze im Zusammenhang mit der Errichtung und dem Betrieb des Glaswerks unter anderem nach den näher dargelegten Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung bis zum Entscheidungszeitpunkt weder erzielt worden noch überhaupt erzielbar gewesen seien. Auch unter Berücksichtigung des Urteils des Gerichtshofs vom 29. Februar 1996 (INZO) sei die Klägerin nicht als erfolglose Unternehmerin mit der Folge der Vorsteuerabzugsberechtigung anzuerkennen

gewesen. Hiernach könnten Fälle von Betrug oder Missbrauch, die von einer ernsthaft beabsichtigten unternehmerischen Betätigung abzugrenzen seien, zur Aberkennung der Unternehmereigenschaft führen. Ernsthaft beabsichtigt sei die Unternehmereigenschaft dann, wenn anzunehmen sei, dass die Vorbereitungshandlungen sowohl objektiv als auch subjektiv auf die später ausgeübte Tätigkeit gerichtet seien und die Vorbereitungshandlungen auch nachhaltig bei Umsetzung der unternehmerischen Ziele vorangetrieben würden. Konkret bestünden erhebliche Zweifel an der Ernsthaftigkeit, die unternehmerische Tätigkeit tatsächlich betreiben zu wollen. Vielmehr ließen die tatsächlichen Verhältnisse nur den Schluss zu, dass die Klägerin über von der Treuhandanstalt zugesagte Zuschüsse verfügen wolle. Andere Grundlagen für die beabsichtigte Tätigkeit seien zu wenig konkret gewesen.

16 b) Das Berufungsgericht steht auf dem Standpunkt, die Behandlung der Klägerin als so genannter erfolgloser und darum nicht zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer sei mit einer an Art. 4 der Richtlinie orientierten Auslegung des § 2 UStG nicht vereinbar.

17 Nach Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Der Gerichtshof hat diesen Bestimmungen entnommen, dass als Unternehmer gilt, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine unternehmerische Tätigkeit auszuüben, und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt, und zwar selbst dann, wenn der Steuerverwaltung bereits bei der erstmaligen Festsetzung bekannt ist, dass die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nicht ausgeübt (werden) wird (vgl. EuGH, Urteile vom 29. Februar 1996 - C-110/94 - INZO - Slg. 1996, I-870 Rn. 16 f; vom 8. Juni 2000

- C-400/98 - Breitsohl - Slg. 2000, I-4352 Rn. 34, 41; BFH, Urteil vom 22. Februar 2001, BFHE 194, 498, 502). Der vom Gerichtshof entwickelte Ausnahmefall von "Betrug oder Missbrauch" betrifft Fallgestaltungen, in denen der Betroffene die Absicht, eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, nur vorgibt, in Wirklichkeit jedoch versucht, Gegenstände, deren Erwerb zum Vorsteuerabzug berechtigen kann, seinem Privatvermögen zuzuführen (vgl. EuGH, Urteile vom 29. Februar 1996, aaO Rn. 24; vom 8. Juni 2000, aaO Rn. 39). Der Bundesfinanzhof hat im Anschluss hieran entschieden, der Missbrauch müsse sich dabei auf die Umsatzsteuer beziehen (vgl. BFH, Urteil vom 23. September 2009, BFHE 227, 212, 215 f).

18 Gemessen hieran spricht der Ablauf des Verfahrens dafür, dass - wie später für die von der Festsetzungsverjährung noch nicht betroffenen Veranlagungsjahre 1994 und 1995 geschehen - den Anträgen auf Vorsteuerabzug zu entsprechen war. Insbesondere stand außer Frage und wurde auch vom Finanzamt offenbar nicht in Zweifel gezogen, dass die Investitionen der Klägerin nicht privatem Vermögen zuzuordnen waren.

19 Die Revisionserwiderung macht allerdings geltend, die Ausgangsbescheide seien gleichwohl nicht rechtswidrig gewesen, weil es den nationalen Gerichten (und Behörden) auch nach der Entscheidung des Gerichtshofs vom 8. Juni 2000 (Breitsohl, aaO Rn. 40) unbenommen gewesen sei, nicht nur ex post, sondern ex ante im Einzelfall zu prüfen, ob die Erklärung, zu besteuerten Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeiten aufnehmen zu wollen, im guten Glauben abgegeben worden sei und durch objektive Anhaltspunkte belegt werde. Diese Prüfung habe die Finanzbehörde rechtsfehlerfrei vorgenommen, wobei die Klägerin - wie es auch der Beweislast für den von ihr verfolgten Schadensersatzanspruch entspreche - die Feststellungslast für das Vorliegen der

Voraussetzungen einer Vorsteuerabzugsberechtigung treffe. Die Revisionserwiderung verweist in diesem Zusammenhang darauf, dass das Ministerium der Finanzen in seinem Schadensersatzansprüche ablehnenden Bescheid vom 24. August 2004 nachrichtlich mitgeteilt habe, dass an der im Schreiben vom 16. Mai 2000 zur Unternehmereigenschaft vertretenen Auffassung nicht mehr festgehalten werde, weil die Ausgangsbescheide rechtmäßig seien.

20 Feststellungen hierzu haben die Vorinstanzen nicht getroffen.

21 2. Geht man, wie revisionsrechtlich geboten, davon aus, die Ausgangsbescheide seien rechtswidrig gewesen, erweist sich die weitere Beurteilung des Berufungsgerichts, der Verstoß gegen das Recht der Union sei nicht hinreichend qualifiziert, als rechtsfehlerhaft.

22 a) Nicht zu folgen ist der Beurteilung des Berufungsgerichts, weil der Gerichtshof in seiner Entscheidung vom 29. Februar 1996 (INZO, aaO) eine genauere Konkretisierung der Fallgestaltungen, bei denen eine missbräuchliche Ausnutzung der Umsatzsteuervorteile vorliege, nicht vorgenommen habe und der Ausnahmetatbestand den Umfang des dem Einzelnen durch die Richtlinie eingeräumten individuellen Rechts einschränke, sei in der rechtswidrigen Annahme eines Missbrauchstatbestands lediglich eine Verletzung des innerstaatlichen Rechts zu sehen, aus dem kein unionsrechtlicher Staatshaftungsanspruch folgen könne. Richtig ist zwar, dass sich derjenige, der einen Missbrauchstatbestand erfüllt, nicht auf ein Recht aus der Richtlinie berufen kann. Das heißt jedoch nicht, dass der Gerichtshof den nationalen Behörden überlassen hätte, allein anhand der jeweiligen innerstaatlichen Rechtsordnung zu prüfen, ob ein Missbrauchstatbestand vorliegt, weil das im Ergebnis darauf hinauslaufen könnte, durch nationale Vorschriften den Anwendungsbereich der Richt-

linie zu verändern. Auch wenn sich die Richtlinie nicht ausdrücklich mit Missbrauchsfällen befasst, können solche Ausnahmefälle zutreffend nur unter Berücksichtigung des Geltungsanspruchs der Richtlinie bestimmt werden, so dass entsprechende Verstöße die Rechte des Einzelnen aus dem Unionsrecht verletzen.

23 b) Das Berufungsgericht legt seiner Beurteilung, ob ein hinreichend qualifizierter Verstoß vorliegt, jedoch unter Bezugnahme auf das Senatsurteil vom 4. Juni 2009 (III ZR 144/05, BGHZ 181, 199 Rn. 21 mwN) zutreffende rechtliche Maßstäbe zugrunde, wenn es verlangt, dass die dem Mitgliedstaat oder seinen Behörden gesetzten gemeinschaftsrechtlichen Grenzen offenkundig und erheblich überschritten sind und Anhaltspunkte hierfür das Maß an Klarheit und Genauigkeit der Vorschrift sowie das Bestehen und gegebenenfalls der Umfang des Ermessens und das Maß des Verschuldens sind. Es stellt - wenn auch knapp - fest, dass der Wortlaut der Richtlinie offen lasse, ob der Begriff der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit die Bewirkung steuerlicher Umsätze verlange oder ob bereits Vorbereitungshandlungen genügten. Mit Blick auf das Urteil des Gerichtshofs vom 29. Februar 2006, das in Fällen einer missbräuchlichen Ausnutzung der Umsatzsteuervorteile die Versagung der Anerkennung als Unternehmer billige, ohne eine nähere Konkretisierung dieser Fallgestaltungen vorzunehmen, sieht das Berufungsgericht in den Ausgangsbescheiden nicht eine offenkundige und erhebliche Überschreitung eindeutiger, durch die Richtlinie selbst oder durch ihre Auslegung gezogener Grenzen.

24 Damit schöpft das Berufungsgericht die zur Beurteilung eines qualifizierten Verstoßes anzustellenden Überlegungen nicht aus.

25 aa) Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist das Maß an Klarheit und Genauigkeit der verletzten Vorschrift ein wesentlicher Gesichtspunkt bei der Beurteilung der Qualifiziertheit des Rechtsverstoßes. Der Ermessens- bzw. Gestaltungsspielraum der nationalen Behörden bei der Umsetzung und Anwendung des Gemeinschaftsrechts hängt weitgehend hiervon ab (vgl. EuGH, Urteile vom 24. September 1998 - C-319/96 - Brinkmann I - EuZW 1998, 658 Rn. 30 f; vom 28. Juni 2001 - C-118/00 - Gervais Larsy - EuZW 2001, 477 Rn. 46 f; vom 25. Januar 2007 - C-278/05 - Robins - EuZW 2007, 182 Rn. 73). Bei einem erheblich oder gar auf Null reduzierten Ermessensspielraum aufgrund des eindeutigen Wortlauts einer Richtlinie kann bereits die bloße Verletzung des Gemeinschaftsrechts genügen, um einen hinreichend qualifizierten Verstoß zu begründen (vgl. EuGH, Urteile vom 23. Mai 1996 - C-5/94 - Hedley Lomas - EuZW 1996, 435 Rn. 28; vom 18. Januar 2001 - C-150/99 - Lindöpark - UR 2001, 153 Rn. 40; vom 25. Januar 2007 - Robins, aaO Rn. 70 f). Dabei ist eine Konkretisierung einer für sich genommen möglicherweise unklaren Richtlinie durch den Gerichtshof zu berücksichtigen. Zieht die Verwaltung nicht alle Konsequenzen aus einem Urteil des Gerichtshofs, in dem die entscheidungserheblichen Auslegungsfragen klar beantwortet wurden, dessen Sach- und Rechtslage insbesondere mit der des von der Verwaltung zu entscheidenden Verfahrens vergleichbar ist, ist ein Rechtsverstoß regelmäßig qualifiziert (vgl. EuGH, Urteil vom 28. Juni 2001 - Gervais Larsy, aaO Rn. 43, 45).

26 bb) Im vorliegenden Fall war zum einen entscheidungserheblich, ob ein Gewerbetreibender bei bloßen Vorbereitungshandlungen schon dann regelmäßig als zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer zu behandeln ist, wenn er nur die Absicht hat, später steuerbare Umsätze zu erzielen, ohne dass es darauf ankommt, ob zu erwarten ist, dass diese Absicht umzusetzen ist. Zum anderen war relevant, ob ein Ausnahmefall nur dann vorliegt, wenn diese Ab-

sicht nur vorgespiegelt ist, tatsächlich jedoch Investitionen dem privatem Vermögen zufließen sollen, oder ob auch sonstige Missbrauchs- oder Betrugsfälle, die nicht unmittelbar mit der späteren Umsatzsteuerpflicht zusammenhängen, einer Anerkennung als zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer entgegenstehen können. Dabei hatten die Finanzbehörden die Rechtsprechung des Gerichtshofs und des Bundesfinanzhofs zu berücksichtigen.

27 (1) Wie das Berufungsgericht zu Recht annimmt, ließ sich dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie nicht unmittelbar entnehmen, ob die für den Begriff des Steuerpflichtigen maßgebenden "wirtschaftlichen Tätigkeiten" auch solche sein konnten, die als Vorbereitungshandlungen zu qualifizieren waren. Der Gerichtshof hat diese Frage in seinem Urteil vom 14. Februar 1985 (268/83 - Rompelman - Slg. 1985, 660 Rn. 22 f) bejaht. Da in der zugrunde liegenden Sache der Unternehmer im Zeitpunkt der Beurteilung seiner Rechte aus der Richtlinie seine werbende Tätigkeit aufgenommen und weitergeführt hatte, wurde die Frage, ob die Absicht künftiger unternehmerischer Betätigung erfolgversprechend sein müsse, in diesem Verfahren weder aufgeworfen noch geklärt.

28 (2) Das Urteil in der Rechtssache Rompelman beeinflusste aus diesem Grund noch nicht die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum "erfolglosen" oder "umsatzlosen" Unternehmer, von dem zunächst erstattete Vorsteuerbeträge wegen fehlender Unternehmereigenschaft zurückgefordert werden konnten, wenn sich nachträglich herausstellte, dass die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nicht aufgenommen wurde (vgl. BFH, Urteile vom 6. Mai 1993, BFHE 171, 138; vom 16. Dezember 1993, BFHE 173, 262; vom 15. September 1994, BFHE 176, 149). Mit dieser Rechtsprechung stellte der Bundesfinanzhof zwar - insoweit in Übereinstimmung mit dem Urteil des Gerichtshofs in der Rechts-

sache Rompelman - nicht in Frage, dass die unternehmerische Tätigkeit bereits mit der ersten, nach außen und auf die Ausführung entgeltlicher Leistungen gerichteten Handlung beginnt, so dass Vorsteuern aus Leistungsbezügen zur Vorbereitung entgeltlicher Leistungen bereits in dem Voranmeldungszeitraum abziehbar sind. Jedoch folgerte er aus dem Zweck der Umsatzbesteuerung, Einnahmen zugunsten des Staates zu erzielen, und dem Umstand, dass die vom Unternehmer zu entrichtende Steuer dem Staat nur dann endgültig verbleibt, wenn an einen nicht zum Abzug von Vorsteuer Berechtigten, also einen Endverbraucher, geleistet wird, dass es nicht zugelassen werden dürfe, dass die Leistungskette bei einem Vorsteuerabzugsberechtigten endet, der keine Umsätze ausführt. Insoweit stellte er den Unternehmer ohne Leistungstätigkeit dem Endverbraucher gleich (vgl. Urteil vom 6. Mai 1993, aaO S. 140 f).

29 (3) Eine weitere Konkretisierung der wirtschaftlichen Tätigkeit nahm der Gerichtshof in seiner Entscheidung vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache INZO vor. In dieser Sache hatte die betroffene Gesellschaft, die sich nach ihrem Zweck mit der Behandlung von See- und Brackwasser und seiner Verarbeitung zu Trinkwasser befassen wollte, bestimmte Ausrüstungsgegenstände erworben, eine Rentabilitätsstudie in Auftrag gegeben und hierfür Mehrwertsteuer entrichtet, die ihr von der Finanzbehörde erstattet wurde. Als die Studie des Vorhabens zahlreiche Rentabilitätsprobleme aufzeigte und sich Investoren zurückzogen, wurde das Vorhaben aufgegeben und die Gesellschaft liquidiert. Später wurde sie - nach einer Steuerprüfung - auf Rückzahlung der erstatteten Mehrwertsteuer in Anspruch genommen. Der Gerichtshof hat dies für nicht zulässig gehalten und dies zum einen damit begründet, der Grundsatz der Rechtssicherheit verbiete es, dass die von der Steuerbehörde festgestellten Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen von Tatsachen, Umständen oder Ereignissen abhängen könnten, die nachträglich eingetreten seien. Habe die

Behörde daher aufgrund der ihr von einem Unternehmen übermittelten Angaben festgestellt, dass diesem die Eigenschaft als Steuerpflichtiger zuzuerkennen sei, könne ihm diese Stellung ab diesem Zeitpunkt grundsätzlich nicht wegen des Eintritts oder des Nichteintritts bestimmter Umstände nachträglich aberkannt werden (aaO Rn. 21). Zum anderen hat der Gerichtshof auf den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer hinsichtlich der Abgabenleistung der Unternehmen aufmerksam gemacht. Gleiche Investitionstätigkeiten dürften nicht zu ungerechtfertigten Unterscheidungen zwischen Unternehmen, die schon steuerbare Umsätze tätigten, und solchen, bei denen dies noch nicht der Fall sei, führen (aaO Rn. 22). Eine rückwirkend andere Beurteilung hat der Gerichtshof nur in Fällen des Betrugs oder Missbrauchs für zulässig erachtet (aaO Rn. 24), aber das Recht der Behörden betont, objektive Nachweise für die erklärte Absicht zu verlangen, zu steuerbaren Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeiten aufzunehmen (aaO Rn. 23).

30 (4) In der Literatur ist die Entscheidung des Gerichtshofs vom 29. Februar 1996 weitgehend dahin verstanden worden, dass an der dargestellten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum "erfolglosen Unternehmer" nicht mehr festgehalten werden könne (Dziadkowski BB 1996, 941, 942; Widmann UR 1996, 118; Pflüger UR 1996, 180; Grube DStR 1996, 1235, 1236; Birkenfeld DStR 1996, 1709, 1711 f). Insoweit ist ferner bemerkenswert, dass der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen zur Rechtssache INZO die Auffassung Deutschlands zu der Frage einer vorzeitigen Beendigung der Leistungskette wiedergegeben und sich ihr in seinem Vorschlag angeschlossen hatte, das Tätigwerden der Gesellschaft nicht als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 1 und 2 der Richtlinie anzusehen (Schlussanträge, Slg. 1996, I-859 Rn. 31 f, 41). Das Bundesministerium der Finanzen hat in Reaktion auf dieses Urteil des Gerichtshofs unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörte-

rungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder mit Schreiben vom 2. Dezember 1996 (BStBl. I, S. 1461) darauf hingewiesen, die Unternehmereigenschaft beginne mit dem ersten nach außen erkennbaren, auf eine Unternehmertätigkeit gerichteten Tätigwerden, wenn die spätere Ausführung entgeltlicher Leistungen ernsthaft beabsichtigt sei und die Ernsthaftigkeit dieser Absicht durch objektive Merkmale nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werde. In diesem Fall entfalle die Unternehmereigenschaft - außer in den Fällen von Betrug oder Missbrauch - nicht rückwirkend, wenn es später nicht oder nicht nachhaltig zur Ausführung entgeltlicher Leistungen komme. Vorsteuerbeträge, die den beabsichtigten Umsätzen, bei denen der Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen wäre, zuzurechnen seien, könnten dann nicht zurückgefordert werden. Die entgegenstehende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (vgl. Urteil vom 6. Mai 1993, aaO) sei nicht mehr anzuwenden.

31 (5) Der Bundesfinanzhof hat indes durch die Entscheidung des Gerichtshofs noch nicht alle in diesem Zusammenhang stehenden Fragen als beantwortet angesehen. In einer Sache, in der es um die Frage ging, welche objektiven Nachweise für die Absicht zu verlangen sind, eine zu steuerbaren Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, hat er keine grundsätzliche Bedeutung zu erkennen vermocht. Er hat auch in der Anwendung der die ursprünglichen Bescheide abändernden Vorschriften des § 173 Abs. 1 Nr. 1, § 164 Abs. 2 AO keine nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs versagte rückwirkende Aberkennung der Eigenschaft als Mehrwertsteuerpflichtiger gesehen (vgl. BFH, Beschluss vom 24. Juli 1997, BFH/NV 1998, 227).

32 Allerdings hat der Bundesfinanzhof, wie sein Vorlagebeschluss vom 27. August 1998 (BFHE 186, 475, 481) in der Rechtssache Breitsohl (EuGH, Urteil vom 8. Juni 2000 - C 400/98, Slg. 2000, I-4352) belegt, weiterhin für klä-

rungsbedürftig gehalten, ob die vom Gerichtshof aufgestellten Grundsätze nur dann gelten, wenn die Finanzbehörde - wie in der Rechtssache INZO - die Eigenschaft als vorsteuerabzugsberechtigter Steuerpflichtiger bereits in einem Steuerbescheid anerkannt hatte, oder ob die Finanzbehörde in jedem Fall die (objektivierte) Absicht, zu steuerbaren Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeiten aufzunehmen, der Besteuerung zugrunde legen müsse, selbst wenn bei erstmaliger Befassung aufgrund der bereits vorhandenen tatsächlichen Umstände feststehe, dass die beabsichtigte Umsatztätigkeit nicht realisiert werde. Dieser letztgenannten Auslegung ist der Gerichtshof gefolgt (vgl. oben 1 b).

33 cc) Vor dem Hintergrund dieser Entwicklung der Rechtsprechung fehlt es an näheren Feststellungen hinsichtlich des Sachverhalts und an einer tatrichterlichen Würdigung, ob die Finanzbehörden mit den 1995 und 1996 ergangenen Bescheiden und der Einspruchsentscheidung vom 3. Dezember 1996 hinreichend qualifiziert gegen Art. 4 und Art. 17 der Richtlinie verstoßen haben. Vor allem enthält sich das Berufungsgericht jeder näheren inhaltlichen Würdigung, ob die Annahme mangelnder Ernstlichkeit der unternehmerischen Betätigung und die noch weitergehende Annahme eines Missbrauchs eine hinreichende objektive Grundlage hatte. Der Senat versteht die sprachlich missglückte Formulierung in der Einspruchsentscheidung, das Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache INZO könne "nicht zur Anerkennung als erfolgloser Unternehmer mit der Folge der Vorsteuerabzugsberechtigung" führen (das Wort "erfolgloser" ist offensichtlich sinnentstellend und so nicht gemeint), dahin, die Klägerin könne in der vorliegenden Sache nicht als Unternehmerin betrachtet werden, weil der auch vom Gerichtshof anerkannte Ausnahmefall eines Missbrauchstatbestandes vorliege beziehungsweise weil es an hinreichenden objektiven Belegen für eine ernsthafte unternehmerische Betätigung fehle. Legt man zugrunde,

dass das Finanzamt mit seinen Bescheiden vom 10. und 31. Januar 2001 die Vorsteuerabzugsberechtigung anerkannt hat, drängt sich jedoch die Frage auf, warum und in welcher Beziehung die Behörden des beklagten Landes die Sachlage 1996 anders beurteilt haben. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs entwickelte sich zwar in der Rechtssache Breitsohl weiter, was die Frage des erfolglosen Unternehmers anging; in der Frage, ob ein Missbrauchstatbestand vorliegt (aaO Rn. 39 bis 41), wiederholte sie aber nur ihre in der Rechtssache INZO formulierten Grundsätze (aaO Rn. 23 f).

34 3. Nach dem bisherigen Stand lässt sich das angefochtene Urteil nicht mit der Begründung aufrechterhalten, der unionsrechtliche Staatshaftungsanspruch sei verjährt.

35 Wie der Senat entschieden hat, verjährte der unionsrechtliche Staatshaftungsanspruch im Hinblick auf die unionsrechtlichen Grundsätze der Gleichwertigkeit und Effektivität bis zur Neuregelung des Verjährungsrechts durch das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts nach § 195 BGB a.F. in dreißig Jahren (vgl. Senatsurteil vom 4. Juni 2009 - III ZR 144/05, aaO Rn. 38 bis 46). Ab dem 1. Januar 2002 ist nach Art. 229 § 6 Abs. 1 EGBGB die dreijährige Verjährungsfrist des § 195 BGB (n.F.) maßgebend, die nach Art. 229 § 6 Abs. 4 BGB - bei bereits vorhandener Kenntnis der Klägerin von den den Anspruch begründenden Umständen und der Person des Schuldners - am 1. Januar 2002 zu laufen begann. Da sich das beklagte Land zu diesem Zeitpunkt noch mit dem am 3. November 2000 gestellten und am 13. August 2001 näher begründeten und bezifferten Schadensersatzantrag befasste, ist im Hinblick auf die erst am 23. August 2005 eingegangene Klage noch zu prüfen, ob es bis zur endgültigen Ablehnung von Schadensersatzansprüchen durch Bescheid vom

24. August 2004 zu Verhandlungen über den Schadensersatzanspruch gekommen ist (§ 203 Satz 1 BGB).

II.

36 Das Berufungsurteil kann auch nicht bestehen bleiben, soweit es einen möglichen Amtshaftungsanspruch der Klägerin als verjährt angesehen hat. Nach dem gegenwärtigen Sach- und Streitstand kann nicht ausgeschlossen werden, dass ein solcher Anspruch gegen das beklagte Land besteht.

37 1. Sollte die Auffassung des Berufungsgerichts zutreffen, dass die Klägerin in dem maßgebenden Zeitraum des Erlasses der Ausgangsbescheide die Vorsteuerabzugsberechtigung der Klägerin auch in Bezug auf den Betrieb eines KeraGlas-Werks anzuerkennen hatte, kommt eine Haftung des beklagten Landes nach § 1 Abs. 1 StHG und nach § 839 BGB i.V.m. Art. 34 GG in Betracht. Insoweit hat das Berufungsgericht im weiteren Verfahren Gelegenheit, sich mit den Rügen der Revisionserwiderung gegen die Annahme einer Rechtswidrigkeit der Verwaltungsentscheidungen auseinanderzusetzen.

38 2. Nach § 4 Abs. 2 StHG beginnt die Verjährungsfrist des Schadensersatzanspruchs nach § 1 Abs. 1 StHG mit dem Tage, an dem der Geschädigte von dem Schaden und davon Kenntnis hat, dass der Schaden von einem Mitarbeiter eines staatlichen Organs oder einer staatlichen Einrichtung verursacht wurde. Auch für den Amtshaftungsanspruch kommt es nach dem gemäß Art. 229 § 6 Abs. 1 Satz 2 EGBGB anwendbaren § 852 Abs. 1 BGB a.F. für den Verjährungsbeginn auf den Zeitpunkt an, in welchem der Verletzte von dem Schaden und der Person des Ersatzpflichtigen Kenntnis erlangte.

39 a) Zu Recht sind die Vorinstanzen davon ausgegangen, dass die Verjährung spätestens mit der am 7. Januar 1997 eingetretenen formellen Bestandskraft der Einspruchsentscheidung vom 3. Dezember 1996 zu laufen begann. Zwar kommt im Hinblick auf die zu verschiedenen Zeitpunkten ergangenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1992 bis 1995 auch schon eine frühere Kenntniserlangung in Betracht. Da die Klägerin jedoch gegen die Bescheide Einspruch eingelegt und damit den nach § 839 Abs. 3 BGB (vgl. auch § 2 StHG) grundsätzlich gebotenen Primärrechtsschutz wahrgenommen hat, war die Verjährung nach dem insoweit anwendbaren früheren Recht analog § 209 Abs. 1, § 211 BGB a.F. unterbrochen (vgl. Senatsurteile vom 4. Juni 2009 - III ZR 144/05, aaO Rn. 35; vom 10. Februar 2011 - III ZR 37/10, juris Rn. 35, zur Veröffentlichung in BGHZ vorgesehen). Die Unterbrechung endete analog § 211 Abs. 1 BGB a.F. mit der Bestandskraft der Einspruchsentscheidung, weil die Klägerin davon absah, hiergegen Klage zum Finanzgericht zu erheben.

40 b) Eine abweichende Beurteilung ist nicht unter dem von der Revision geltend gemachten Gesichtspunkt gerechtfertigt, die Versagung der Vorsteuerabzugsberechtigung habe eine Dauerhandlung dargestellt, die erst durch das Schreiben des Ministeriums der Finanzen vom 16. Mai 2000 ihr Ende gefunden habe. Die Klägerin leitet ihre Schadensersatzberechtigung aus ihrer Nichtanerkennung als Unternehmerin her, die als solche jedoch nicht Gegenstand einer behördlichen Entscheidung ist. Vielmehr sind zu ihren Lasten, wie das Berufungsgericht zutreffend beurteilt, für verschiedene aufeinander folgende Zeiträume Bescheide ergangen, die je für sich Schadensfolgen zeitigen können und einer gesonderten verjährungsrechtlichen Betrachtung unterliegen. Dass allen diesen Bescheiden dieselbe Beurteilung zugrunde gelegen hat, der Klägerin sei die Unternehmereigenschaft zu versagen, rechtfertigt unter dem Ge-

sichtspunkt, dass die Verjährung dem Gedanken des Schuldnerschutzes sowie des Rechtsfriedens und der Rechtssicherheit dient, kein Hinausschieben des Verjährungsbeginns (vgl. Senatsurteil vom 9. Juni 2009 - III ZR 144/05, aaO Rn. 32).

41 c) Dass die Umsatzsteuerbescheide gemäß § 164 Abs. 1 Satz 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen, der durch die Einspruchsentscheidung vom 3. Dezember 1996, die sich hierüber nicht ausdrücklich verhielt, unberührt blieb (vgl. BFHE 141, 492, 493 f; Seer in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Stand Februar 2009, § 164 AO Rn. 56; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO und FGO, 10. Aufl., Stand Juni 2006, § 164 AO Rn. 45), vermag den Verjährungsbeginn entgegen der Auffassung der Revision nicht hinauszuschieben. Zwar führt der Vorbehalt der Nachprüfung, der stets den gesamten Bescheid erfasst (vgl. BFH/NV 2008, 27 f) und gleichermaßen den Sachverhalt und die rechtliche Würdigung betreffen kann (vgl. Seer, aaO Rn. 12; Heuermann, aaO Rn. 8), im Ergebnis dazu, dass die materielle Bestandskraft eines Steuerbescheids suspendiert wird (vgl. BFHE 185, 82, 85). Gleichwohl wurde die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Steuerfestsetzung formell bestandskräftig, weil die Klägerin gegen die Einspruchsentscheidung vom 3. Dezember 1996 keine Klage zum Finanzgericht erhob. Denn die Steuerfestsetzung wird unanfechtbar, wenn sie nicht oder nicht mehr mit den ordentlichen Rechtsbehelfen des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens oder mit den Rechtsmitteln des Steuerprozesses angefochten werden kann (vgl. BFHE 145, 457, 464). Als ein Rechtsbehelf in diesem - steuerrechtlichen - Sinne kann der Antrag des Steuerpflichtigen nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO, die Steuerfestsetzung zu ändern, jedoch nicht angesehen werden. Er ermöglicht auch keine Aussetzung der Vollziehung (vgl. Seer, aaO Rn. 44; Heuermann, aaO Rn. 44). Ob die Behörde vom Vorbehalt der Nachprü-

fung Gebrauch macht, ist für den Steuerpflichtigen nicht sicher. So entfällt der Vorbehalt, auch wenn keine Nachprüfung stattgefunden hat, nach § 164 Abs. 4 AO durch den Eintritt der Festsetzungsverjährung (vgl. BFHE 193, 392, 396), wie dies hier für die Veranlagungsjahre 1992 und 1993 geschehen ist. Wird allerdings vor Ablauf der Festsetzungsfrist ein Abänderungsantrag nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO gestellt, läuft diese Frist nicht ab, bevor über den Antrag unanfechtbar entschieden worden ist (§ 171 Abs. 3 AO). Allein die Möglichkeit, dass die Behörde nach § 164 Abs. 2 Satz 1 AO die Steuerfestsetzung von Amts wegen abändert, rechtfertigt daher die Annahme eines im äußersten Fall bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung aufgeschobenen Beginns der Verjährung von Schadensersatzansprüchen nicht.

42 3. Bei einem Verjährungsbeginn am 7. Januar 1997 verjährte der Schadensersatzanspruch nach § 1 Abs. 1 StHG mit Ablauf des 6. Januar 1998 (§ 4 Abs. 1 StHG) und der Amtshaftungsanspruch mit Ablauf des 6. Januar 2000, wenn die Verjährung nicht vorher unterbrochen oder ihr Lauf gehemmt wurde.

43 a) Nach § 4 Abs. 3 Satz 1 StHG wird die Verjährung des Staatshaftungsanspruchs durch die Stellung des Antrags auf Schadensersatz unterbrochen. Der am 3. November 2000 gestellte Antrag auf Schadensersatz nach dem Staatshaftungsgesetz vermochte die Verjährung dieses Anspruchs für sich betrachtet nicht zu unterbrechen, weil er - wie im Übrigen auch vom Ministerium für Finanzen in seinem ablehnenden Bescheid vom 24. August 2004 geltend gemacht worden war - außerhalb der Jahresfrist gestellt wurde. Das Berufungsgericht hat daher zu Recht geprüft, ob die Verjährung durch einen früher gestellten Antrag unterbrochen oder der Lauf der Verjährung auf andere Weise gehemmt wurde.

44 aa) Nicht zu beanstanden ist die Auffassung des Berufungsgerichts, dass wegen eines früher gestellten Schadensersatzantrags lediglich der Zeitraum ab dem 3. Februar 1995, an dem der erste von der Klägerin beanstandete Steuerbescheid erlassen wurde, in Betracht zu ziehen sei. Das Berufungsgericht begründet dies im Wesentlichen damit, die von der Klägerin geltend gemachten Schadenspositionen beruhten auf den erstmals mit Außenwirkung gegenüber der Klägerin erlassenen Bescheiden, auf deren Grundlage in erheblichem Umfang die Erstattung abgeführter Umsatzsteuer abgelehnt worden sei. Demgegenüber ist die Revision der Auffassung, es seien infolge der verzögerten Bearbeitung der Vorsteuererstattungsanträge (Zins-)Schäden entstanden, die aus demselben Lebenssachverhalt - nämlich der Nichtanerkennung der Unternehmereigenschaft der Klägerin - herrührten. Dies stellt die Beurteilung des Berufungsgerichts nicht in Frage, weil die Schäden, die nach Auffassung der Klägerin bereits vor dem Erlass der Steuerbescheide entstanden sind, nach den von der Revision nicht angegriffenen Feststellungen nicht Gegenstand der Klage sind. Dass sie auf derselben unzutreffenden Rechtsauffassung des Finanzamts beruhen sollen, die Klägerin sei nicht als Unternehmerin anzuerkennen, rechtfertigt es nicht, die gebotene selbständige verjährungsrechtliche Betrachtung aufzugeben (siehe bereits oben 2 b) und einen Schadensersatzantrag als verjährungsunterbrechend zu berücksichtigen, der nicht die in der Klage geltend gemachten Schäden betrifft.

45 bb) Nach der durchgeführten Beweisaufnahme ist das Berufungsgericht nicht davon überzeugt, dass die Klägerin in dem Besprechungstermin am 19. Juni 1995 gegenüber Vertretern der Finanzverwaltung in ausreichender Weise Schadensersatz nach § 5 StHG beantragt und nicht nur angedroht hat, solche Ersatzansprüche zukünftig geltend zu machen. Dies lässt revisionsrechtlich erhebliche Fehler nicht erkennen. Insbesondere verstößt die Verwertung

des Ergebnisses der Beweisaufnahme vom 17. November 2009, die das Berufungsgericht in abweichender Besetzung durchgeführt hat, nicht gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme. Die hiergegen erhobene Verfahrensrüge ist unbegründet.

46 (1) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs erfordert ein Richterwechsel nach der Beweisaufnahme nicht grundsätzlich deren Wiederholung. Die Ergebnisse einer früheren Beweisaufnahme können vielmehr im Wege des Urkundenbeweises durch Heranziehung des Protokolls verwertet werden. Das Gericht darf dann bei der Beweiswürdigung aber nur das berücksichtigen, was auf der persönlichen Erinnerung aller an der Entscheidung beteiligten Richter beruht oder aktenkundig ist und wozu die Parteien sich erklären konnten. Eindrücke, die nicht in das Verhandlungsprotokoll aufgenommen worden sind, zu denen also die Parteien auch keine Stellung nehmen konnten, dürfen dagegen nach einem Richterwechsel nicht verwertet werden (Senatsurteile vom 17. Februar 1970 - III ZR 139/67, BGHZ 53, 245, 257; vom 12. März 1992 - III ZR 133/90, NVwZ 1992, 915, 916; vom 9. Januar 1997 - III ZR 162/95, NJW-RR 1997, 506; BGH, Urteile vom 4. Dezember 1990 - XI ZR 310/89, NJW 1991, 1180; vom 4. Februar 1997 - XI ZR 160/96, NJW 1997, 1586, 1587).

47 (2) Gegen diese Grundsätze hat das Berufungsgericht nicht verstoßen. Die Revision rügt insoweit, der von dem Berufungsgericht bei der Beweiswürdigung berücksichtigte Umstand der Sicherheit, mit der der Zeuge Dr. N. den genauen Inhalt des entscheidenden Satzes wiedergegeben habe, sei nicht aus dem Verhandlungsprotokoll ersichtlich, sondern könne nur von demjenigen beurteilt werden, der bei der Zeugenaussage zugegen gewesen sei. Dies trifft nicht zu.

48 Ausweislich des Verhandlungsprotokolls vom 17. November 2009 hat der Zeuge zunächst zu einem Gespräch am 9. März 2004 ausgesagt. Er bekundete dort aus dem Gedächtnis, er "habe dann ausdrücklich weiter gesagt, es sei der DBG durch Zeitverzug bereits ein Schaden entstanden; ein weiterer Schaden sei zu erwarten, hierfür müsse das Finanzamt einstehen". Im Anschluss hieran verlas er eine am Folgetag gefertigte Aktennotiz, die nahezu denselben Wortlaut wie die zunächst aus dem Gedächtnis heraus wiedergegebene Formulierung hatte. Zusätzlich enthielt diese Aktennotiz die Aussage: "Jedenfalls mache ich Schadensersatz schon heute ausdrücklich geltend." Anschließend schilderte der Zeuge das fragliche Gespräch am 19. Juni 1995. Er gab an, dort ebenfalls den in dem vorgenannten Gespräch bezeichneten Schaden geltend gemacht zu haben, wobei er wiederum eine nahezu identische Formulierung wählte. Abschließend bestätigte er diese Angaben zweifach: "Das was ich eben geschildert habe, ist das, was ich auch damals gesagt habe, nicht mehr und nicht weniger. (...) die Worte sind so gefallen, wie ich es eben geschildert habe."

49 Aus dem Protokoll ergibt sich damit in zweierlei Hinsicht die Sicherheit des Zeugen betreffend den genauen Inhalt des fraglichen Satzes: Zum einen hat er ihn sowohl hinsichtlich des Gesprächs am 19. Juni 1995 als auch des vorangegangenen Gesprächs nahezu wortgleich und zudem weitgehend identisch zu einer mitgeführten Aktennotiz wiedergegeben. Zudem hat er zweifach betont, sich der genauen Formulierung sicher zu sein. Dies rechtfertigt das bezeichnete Argument in der Beweiswürdigung des Berufungsgerichts, ohne dass es hierfür auf weitere, nicht aus dem Protokoll ersichtliche Eindrücke angekommen wäre. Dafür, dass das Berufungsgericht den bei der Beweiswürdigung berücksichtigten Aspekt der Sicherheit darüber hinaus auf weitere Gesichts-

punkte des Aussageverhaltens des Zeugen - etwa auf einen persönlichen Eindruck - bezogen hätte, ist nichts ersichtlich.

50 cc) Die Verjährung wurde vor dem 3. November 2000 auch nicht nach § 852 Abs. 2 BGB a.F. durch Verhandlungen über den zu leistenden Schadensersatz gehemmt.

51 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ist der Begriff der Verhandlungen weit zu verstehen (vgl. Urteil vom 8. Mai 2001 - VI ZR 208/00, NJW-RR 2001, 1168, 1169), wie dies auch zu § 203 Satz 1 BGB (n.F.) vertreten wird. Der Gläubiger muss lediglich klarstellen, dass er einen Anspruch geltend machen und worauf er ihn stützen will (vgl. BGH, Urteil vom 14. Juli 2009 - XI ZR 18/08, BGHZ 182, 76 Rn. 16). Im Sinne des § 852 Abs. 2 BGB a.F. schweben Verhandlungen, wenn der in Anspruch Genommene Erklärungen abgibt, die dem Geschädigten die Annahme gestatten, der Verpflichtete lasse sich auf Erörterungen über die Berechtigung von Schadensersatzansprüchen ein (vgl. BGH, Urteile vom 8. Mai 2001 - VI ZR 208/00, aaO; vom 26. Oktober 2006 - VII ZR 194/05, NJW 2007, 587). Es muss also ein Meinungsaustausch über die Ersatzfrage zwischen dem Geschädigten und dem Schädiger stattfinden (vgl. Senatsurteil vom 6. Februar 1986 - III ZR 109/84, BGHZ 97, 97, 112). Deswegen genügt die bloße Verhandlung über eine Änderung der Steuerbescheide nicht, soweit nicht gleichzeitig Ersatzansprüche aufgrund der fehlerhaften Bescheide erörtert werden. Der Umstand, dass mit Satz 1 des § 203 BGB der Rechtsgedanke des bisherigen § 852 Abs. 2 BGB als allgemeine Regelung übernommen wird und jetzt von "Verhandlungen über den Anspruch oder die den Anspruch begründenden Umstände" gesprochen wird, bedeutet nicht, dass die von der Klägerin vorgetragenen vielfältigen Bemühungen, die Finanzverwaltung zur Anerkennung ihrer Unternehmereigenschaft zu bewegen, ohne weite-

res als ein Verhandeln über die den Anspruch begründenden Umstände anzusehen. Mit dieser Formulierung wollte der Gesetzgeber verdeutlichen, dass das Begehren nicht besonders beziffert oder konkretisiert sein müsse (vgl. BT-Drucks. 14/6040 S. 112). Es bleibt aber selbstverständliche Voraussetzung, dass erkennbar sein muss, um welche Art von Anspruch es eigentlich geht.

52 Soweit sich die Klägerin für ihren Vortrag auf das Anlagenkonvolut K 64 bezieht, vermag der Senat eine Geltendmachung und Verhandlung über Schadensersatzansprüche nicht zu erkennen. Vielmehr ging es immer nur um die Frage der Anerkennung als Unternehmerin mit dem Ziel, insoweit eine Erstattung ihr zustehender Vorsteuerbeträge zu erhalten. Danach sind Umstände, die der Klägerin die Annahme gestatteten, das beklagte Land lasse sich auf Erörterungen über die Berechtigung von weit über die versagte Vorsteuererstattung hinausgehenden Schadensersatzansprüchen ein, weder festgestellt noch werden sie von der Revision dargetan.

53 b) aa) Soweit es um die Verjährung des Amtshaftungsanspruchs geht, gelten die vorstehenden Ausführungen zu fehlenden Verhandlungen im Sinne des § 852 Abs. 2 BGB a.F. entsprechend.

54 bb) Die Verjährung des Amtshaftungsanspruchs ist jedoch, soweit es um Schäden geht, die auf der Festsetzung für die Veranlagungsjahre 1994 und 1995 beruhen, in entsprechender Anwendung des § 209 Abs. 1, § 211 BGB a.F. dadurch unterbrochen worden, dass die Klägerin in unverjährter Zeit unter Ausnutzung des Vorbehalts der Nachprüfung am 29. Juli 1999 nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO beantragt hat, die Ausgangsbescheide abzuändern.

55 (1) Nach ständiger Rechtsprechung des Senats unterbricht beziehungsweise hemmt die Inanspruchnahme fachgerichtlichen Primärrechtsschutzes im Sinne des § 839 Abs. 3 BGB die Verjährung des Amtshaftungsanspruchs in entsprechender Anwendung von § 209 Abs. 1 BGB a.F. bzw. § 204 Abs. 1 BGB n.F. (vgl. Senatsurteile vom 11. Juli 1985 - III ZR 62/84, BGHZ 95, 238, 242; vom 4. Juni 2009 - III ZR 144/05, aaO Rn. 35; vom 10. Februar 2011 - III ZR 37/10, juris Rn. 35). Gleiches gilt für die Durchführung eines vorherigen Widerspruchsverfahrens, soweit dieses nach der jeweiligen Verfahrensordnung erforderlich ist (vgl. Senatsurteile vom 11. Juli 1985 - III ZR 62/84, aaO S. 244; vom 18. November 2004 - III ZR 347/03, VersR 2005, 1582, 1584).

56 Der Senat hat diese Grundsätze mit Urteil vom 6. Februar 1986 (III ZR 109/84, BGHZ 97, 97, 110) auf die Verjährung von Amtshaftungsansprüchen, die aus dem amtspflichtwidrigen Vollzug eines Planfeststellungsbeschlusses hergeleitet werden, übertragen. Er hat weiter ausgesprochen, dass auch die Geltendmachung des sozialrechtlichen Herstellungsanspruchs durch Klage vor den Sozialgerichten die Verjährung des Amtshaftungsanspruchs unterbricht, der auf dasselbe Fehlverhalten des Sozialversicherungsträgers gestützt wird (vgl. Senatsurteile vom 11. Februar 1988 - III ZR 221/86, BGHZ 103, 242, 246 f; vom 20. Juli 2000 - III ZR 64/99, VersR 2001, 1108, 1112). Auch in der Erhebung einer an eine Frist nicht gebundenen finanzgerichtlichen Klage auf Feststellung der Nichtigkeit eines Gewinnfeststellungsbescheids, der Grundlage für die Vollziehung eines unrichtigen Einkommensteuerbescheids war, hat der Senat ein taugliches Mittel des Primärrechtsschutzes mit den angeführten verjährungsrechtlichen Wirkungen gesehen und zugleich ausgesprochen, hiervon sei die Frage zu trennen, ob sich aus der unterlassenen Anfechtung des Einkommensteuerbescheids Rechtsnachteile nach § 839 Abs. 3 BGB ergeben

können (vgl. Senatsurteil vom 6. Juli 1995 - III ZR 145/94, NJW 1995, 2778, 2779).

57 Der Senat hat es entsprechend dem allgemein anerkannten Vorrang des Primärrechtsschutzes vor dem Sekundärrechtsschutz in den genannten Fällen - nicht zuletzt aus Gründen der Prozesswirtschaftlichkeit - für sachgerecht angesehen, wenn der Betroffene, ehe er Schadensersatz wegen Amtspflichtverletzung geltend macht, sich zunächst gegen das beanstandete Verwaltungshandeln selbst wendet und versucht, im Wege des primären Rechtsschutzes Abhilfe zu erreichen. Da die öffentliche Hand in diesen Fällen ohnehin damit rechnen muss, dass der Geschädigte nach erfolglosem - und erst recht nach erfolgreichem - Vorgehen im Primärrechtsschutz auch noch Amtshaftungsansprüche erhebt, hat der Senat es für gerechtfertigt gehalten, die angeführten verjährungsrechtlichen Vorschriften *entsprechend* anzuwenden (vgl. Senatsurteile vom 29. Juni 1989 - III ZR 92/87, NJW 1990, 176, 179; vom 2. April 1998 - III ZR 309/96, BGHZ 138, 247, 250 f). Dabei hat der Senat die Prozesswirtschaftlichkeit für ein solches Vorgehen nicht nur dann bejaht, wenn die Zivilgerichte im Amtshaftungsprozess an rechtskräftige Entscheidungen von Verwaltungsgerichten im Rahmen ihrer Rechtskraftwirkung gebunden sind (vgl. insoweit Senatsurteil vom 7. Februar 2008 - III ZR 76/07, BGHZ 175, 221 Rn. 10 f mwN), sondern auch in Fällen, in denen - wie bei der sozialrechtlichen Herstellungsklage - die Frage eines pflichtwidrigen Verhaltens eines Beamten nur eine Vorfrage ist, so dass das Ergebnis dieses Verfahrens für den Amtshaftungsprozess keine Bindungen entfaltet (vgl. Senatsurteile vom 11. Februar 1988 - III ZR 221/86, aaO S. 245; vom 6. Februar 1997 - III ZR 241/95, NVwZ 1997, 1243, 1244; vom 20. Juli 2000 - III ZR 64/99, aaO S. 1109; vgl. zum Ganzen zuletzt Senatsurteil vom 10. Februar 2011 - III ZR 37/10, juris Rn. 37).

58 (2) Gründe der Sachgerechtigkeit sprechen entscheidend dafür, auch dem im Rahmen eines noch offenen Vorbehalts der Nachprüfung gestellten Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO verjährungsunterbrechende oder -hemmende Wirkung beizumessen. Der Vorbehalt der Nachprüfung, der ein Instrument der Massenverwaltung ist und der Beschleunigung der Steuerveranlagung dient, löst das Spannungsverhältnis zwischen schneller erster und dennoch im Endergebnis richtiger Entscheidung durch eine weitgehende Korrekturmöglichkeit und eine damit verbundene Suspendierung der materiellen Bestandskraft des Steuerbescheids (vgl. Seer, aaO Rn. 1 f). Dabei kann der Vorbehalt der Nachprüfung damit motiviert sein, eine erste - den Steuerpflichtigen möglicherweise zu stark schonende - Festsetzung später zu seinem Nachteil zu ändern, wie es auch umgekehrt denkbar ist, dass der Steuerpflichtige auf der Grundlage einer Schätzung veranlagt wird, deren Ungenauigkeit er im weiteren Verfahren beheben kann (vgl. Heuermann, aaO Rn. 7). Für den Bereich der Umsatzsteuer, in dem die Steuerverwaltung weitgehend auf die Angaben der Steuerpflichtigen angewiesen ist, kann der Vorbehalt der Nachprüfung dazu dienen, Ergebnisse einer vielleicht zu einem späteren Zeitpunkt ins Auge gefassten Außenprüfung zu berücksichtigen. Auch die nach der früheren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum erfolglosen Unternehmer gerechtfertigte Korrektur der Vorsteuerabzugsberechtigung konnte durch einen Vorbehalt der Nachprüfung gesichert werden. Wie bereits ausgeführt (siehe oben 2 c), bezieht sich der Vorbehalt der Nachprüfung sowohl auf den dem Steuerfall zugrunde liegenden Sachverhalt als auch auf die rechtliche Prüfung.

59 Vor diesem Hintergrund hat ein Steuerpflichtiger, der sich durch den mit einem Vorbehalt der Nachprüfung versehenen Steuerbescheid beschwert fühlt, nach der Gesetzeskonzeption die Wahl zwischen dem Einspruch und - bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist - einem Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2

Satz 2 AO (vgl. Heuermann, aaO Rn. 44). Der Einspruch dürfte zwar insofern vorzuziehen sein, als er eine Aussetzung der Vollziehung ermöglicht und die Finanzbehörde im Einspruchsverfahren gezwungen wird, die Sache erneut in vollem Umfang zu überprüfen. Dies führt indes nicht zwingend zu einer abschließenden Prüfung im Sinne von § 164 Abs. 1 Satz 1 AO und damit zu einer Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts (vgl. BFHE 130, 370 f; Heuermann, aaO Rn. 45). Vielmehr bleibt der Vorbehalt im Einspruchsverfahren bestehen, wenn er nicht ausdrücklich aufgehoben wird (vgl. BFHE 141, 492, 493). Einschränkungen in der Änderungsbefugnis bei einem Vorbehalt der Nachprüfung ergeben sich indes, wenn die Rechtskraft einer gerichtlichen Entscheidung über den Ausgangsbescheid entgegensteht (vgl. BFHE 161, 387, 388 f).

60 Wird der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben, steht dies nach § 164 Abs. 3 Satz 2 AO einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Diese Vorschrift hat den Sinn, dem Steuerpflichtigen ohne prozessualen Nachteil das Abwarten der vorbehaltenen Endentscheidung zu ermöglichen, so dass er gegen den Aufhebungsbescheid Einspruch einlegen, Anfechtungsklage erheben und die Aussetzung der Vollziehung beantragen kann (vgl. BFHE 138, 422, 423; Heuermann, aaO Rn. 31, 53).

61 Diese unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten, deren jeweilige Wahl dem Steuerpflichtigen überlassen bleibt, sind auch bei der Prüfung der hier zu entscheidenden Frage zu beachten, ob ein Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO die Verjährung des Amtshaftungsanspruchs unterbricht oder nach neuem Recht hemmt. Zwar mag der Revisionserwiderung darin beigetreten werden, dass ein solcher Änderungsantrag kein förmliches Rechtsmittel ist, so dass es auf den ersten Blick zweifelhaft erscheinen mag, ihn als Mittel des *Primär*rechtsschutzes anzusehen. Andererseits handelt es sich bei ihm aber um

eine gesetzlich ausgestaltete Möglichkeit, die Rechtmäßigkeit eines materiell unrichtigen Steuerbescheids herzustellen und insoweit den Eintritt eines Schadens zu hindern oder zu beseitigen, der entstehen würde oder bestehen bliebe, wenn es bei dem unrichtigen Steuerbescheid verbliebe. Wie der Verlauf der Angelegenheit zeigt, hatte der Änderungsantrag in Bezug auf die Veranlagungsjahre 1994 und 1995 auch Erfolg. Denn nachdem das Finanzamt den Änderungsantrag zunächst mit Bescheid vom 4. November 1999 unter Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts zurückgewiesen hatte, führte der Einspruch der Klägerin vom 30. November 1999 zur Anerkennung der Unternehmereigenschaft durch das Ministerium und im Weiteren zu Änderungsbescheiden des Finanzamts vom 10. Januar 2001 und 31. Januar 2001.

62 Angesichts dieser besonderen Gestaltungsmöglichkeiten, zu einer Überprüfung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangener Steuerbescheide zu gelangen, hält es der Senat - nicht zuletzt aus Gründen der Prozesswirtschaftlichkeit - auch in Fällen wie dem vorliegenden für sachgerecht, wenn der Steuerpflichtige vor einer Geltendmachung von Schadensersatz den Versuch unternimmt, mit Hilfe eines Abänderungsantrags die Beschwer aus dem formell bestandskräftigen Steuerbescheid zu beseitigen, zumal sich an einen erfolglosen Antrag ein gerichtliches Verfahren anschließen kann, dessen Ergebnis für den Amtshaftungsprozess im Rahmen der Rechtskraftwirkung bindend wäre. Ein unvertretbares Hinausschieben des Verjährungseintritts ist hierin nicht zu sehen, hat es die Finanzverwaltung doch in der Hand, in welcher Weise sie vor Eintritt der Festsetzungsverjährung von dem Vorbehalt der Nachprüfung Gebrauch macht. Sollte der Vorbehalt weiterhin bestehen, weil das Finanzamt zu einer Nachprüfung noch nicht in der Lage war (siehe auch die Regelung des § 164 Abs. 2 Satz 3 AO, nach der die Entscheidung über den Änderungsantrag bis zur abschließenden Prüfung des Steuerfalls, die innerhalb angemessener

Frist vorzunehmen ist, hinausgeschoben werden kann), entspräche es keinem prozesswirtschaftlichen Vorgehen, daneben dieselben Fragen in einem Amtshaftungsprozess zur Prüfung zu stellen.

63 (3) In entsprechender Anwendung des § 211 Abs. 1 BGB a.F. wurde daher die Verjährung des Amtshaftungsanspruchs, soweit er auf die Bescheide für 1994 und 1995 gestützt wird, bis zum Erlass der Änderungsbescheide im Januar 2001 unterbrochen. Danach lief die Verjährungsfrist von neuem an. Da sich das beklagte Land mit dem am 3. November 2000 gestellten und am 13. August 2001 näher begründeten und bezifferten Schadensersatzantrag befasste, den es endgültig erst mit Bescheid vom 24. August 2004 ablehnte, dürfte die am 23. August 2005 eingegangene Klage vor Eintritt der Verjährung erhoben sein, wenn es in der Zwischenzeit hierüber zu Verhandlungen gekommen ist. Das hat das Berufungsgericht - von seinem Standpunkt aus folgerichtig - noch nicht geprüft (siehe auch I. 3).

III.

64 Die angefochtene Entscheidung kann nicht insgesamt mit der Begründung aufrechterhalten werden, die Klägerin habe versäumt, im Wege der Klage gegen die Einspruchsentscheidung vorzugehen (§ 839 Abs. 3 BGB).

65 Es erscheint schon zweifelhaft, ob die Klägerin angesichts der unterschiedlichen Rechtsbehelfe und Antragsmöglichkeiten gehalten war, Klage allein deshalb zu erheben, weil sie sich die Möglichkeit vorbehalten wollte, das beklagte Land auf Schadensersatz in Anspruch zu nehmen. Es kommt hinzu, dass im Hinblick auf die Insolvenz der Klägerin im Zeitpunkt der Einspruchsent-

scheidung der wesentliche Schaden bereits entstanden war und keine Aussicht mehr bestand, das Unternehmen werbend fortzuführen. Das wäre daher auch durch eine finanzgerichtliche Klage nicht mehr zu erreichen gewesen.

66 Was den Amtshaftungsanspruch angeht, kann dieser - anders als der unionsrechtliche Staatshaftungsanspruch - allerdings nicht mehr darauf gestützt werden, dass die Klägerin für die Veranlagungsjahre 1992 und 1993 nicht als Unternehmerin anerkannt worden ist.

Schlick Dörr Herrmann

Hucke Tombrink

Vorinstanzen:
LG Cottbus, Entscheidung vom 09.04.2008 - 5 O 72/05 -
OLG Brandenburg, Entscheidung vom 26.02.2010 - 2 U 13/08 -