

Nele Marlena Lapp

Der privatrechtliche Vertrag als Handlungsform im Steuerverfahrensrecht

Zu den Hauptanwendungsfällen privatrechtlichen
Handelns der Finanzverwaltung



Nomos

**Schriften des Interdisziplinären Zentrums
für Internationales Finanz- und Steuerwesen –
International Tax Institute – der Universität Hamburg
Herausgeber: Der Geschäftsführende Direktor**

Band 53

Nele Marlena Lapp

Der privatrechtliche Vertrag als Handlungsform im Steuerverfahrensrecht

Zu den Hauptanwendungsfällen privatrechtlichen
Handelns der Finanzverwaltung



Nomos



Onlineversion
Nomos eLibrary

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Hamburg, Univ., Diss., 2021

ISBN 978-3-8487-8394-6 (Print)

ISBN 978-3-7489-2816-4 (ePDF)

1. Auflage 2021

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2021. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Kann der privatrechtliche Vertrag eine Handlungsform der Finanzverwaltung im Rahmen ihrer originären Aufgabe der Steuerverwaltung darstellen? Welche Grenzen und Bindungen bestehen und welche Konsequenzen ergeben sich hieraus? Über diese, bis dato von der Literatur nur punktuell behandelten Fragen, diskutierten Professor Dr. Lars Hummel, LL.M. und ich erstmals im März 2016. Einer eingehenden Beantwortung ging ich in den darauffolgenden Jahren nach. Das Ergebnis meiner Mühen wurde vom Promotionsausschuss der Fakultät für Rechtswissenschaft der Universität Hamburg im September 2020 als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung wurden bis dahin berücksichtigt.

Dankbar bin ich Professor Dr. Hummel nicht nur für die Initialzündung, sondern auch für die damit verbundene Eröffnung des Weges ins Steuerrecht, sein stets offenes Ohr, die Freiheit der eigenen Gestaltung meiner Arbeit sowie die Aufnahme in diese Schriftenreihe. Professor Dr. Gerrit Frotscher danke ich für die zügige Zweitbegutachtung.

Ohne die Konrad-Adenauer-Stiftung wäre mir eine so unbeschwertere Promotion, wie ich sie erleben durfte, nicht möglich gewesen. Für die finanzielle und ideelle Förderung, allem voran aber für die Möglichkeit, so vielen großartigen Menschen begegnen zu dürfen, danke ich der Konrad-Adenauer-Stiftung von Herzen.

Danken möchte ich auch denen, die darüber hinaus zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen haben. Dies sind in erster Linie meine Eltern Martina und Ralph, die mir durch ihre bedingungslose Unterstützung in jeder Lebensphase, ihre Liebe und die Vermittlung ihrer Werte meinen Werdegang, meine Ausbildung und das glückliche Leben, das ich führen darf, erst ermöglicht haben. Meine Mutter widmete sich zudem mit großer Sorgfalt dem Manuskript dieser Arbeit und verdient dafür einen besonderen Dank. Meinem großen Bruder und Vorbild Sebastian danke ich für zahlreiche gute Gespräche über das Leben und dafür, dass er mir die stets allgegenwärtige Frage nach dem Zeitpunkt der Beendigung des Promotionsverfahrens gänzlich erspart hat. Meine Großeltern Ingrid und Fritz haben mir durch ihre Anteilnahme, ihren moralischen Rückhalt, ihre Begeisterung für meine Sache und den Stolz auf ihre Enkel stets den Rücken gestärkt. Auch dafür bin ich zutiefst dankbar. Justus danke ich für den facettenreichen und fachlichen Austausch in jede Richtung,

Vorwort

seine Zeit und seinen Humor in den richtigen Momenten, Christin und Hans-Peter für ihre umfassende Unterstützung fernab der Bibliothek und ihren stets guten und ehrlichen Rat. Dank gebührt auch meinen lieben Schwiegereltern Marianne und Eddie und allen Freunden, die mich in den letzten Jahren begleitet, unterstützt und für viele schöne Stunden der Ablenkung und Zerstreuung gesorgt haben.

Meinem Mann Matthias danke ich von ganzem Herzen für seine Geduld, seine Liebe, neue Blickwinkel, seinen bedingungslosen Rückhalt, das Zusprechen neuen Mutes in schweren Phasen und dass er jeden Tag meines Lebens bereichert. Dass wir uns während der Erstellung dieser Arbeit kennenlernen durften, ist mein größtes Glück.

Ihm und meinen Eltern ist diese Arbeit gewidmet.

Stuttgart, im Juni 2021

Nele Marlena Lapp

Inhaltsverzeichnis

1. Teil Einführung	13
A. Der privatrechtliche Vertrag als Handlungsform der Verwaltung	14
I. Handlungsform	15
II. Zuordnung zum öffentlichen und privaten Recht	18
1. Allgemeine Abgrenzung	19
a) Interessentheorie	21
b) Subordinationstheorie	22
c) Subjektstheorie	24
aa) Formale Subjektstheorie	25
bb) Modifizierte Subjektstheorie	26
d) Stellungnahme	26
2. Zuordnung im Hinblick auf die Handlungsform Vertrag	28
a) Abgrenzung nach Vertragsparteien	29
b) Abgrenzung nach dem Vertragsgegenstand	30
III. Konsequenzen	31
1. Wahlfreiheit der Verwaltung	32
2. Öffentlich-rechtliche Bindungen	33
3. Privatrechtliche Bindungen	34
B. Prinzipien und Zielsetzung des Steuer(verfahrens)rechts	34
I. Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung	34
1. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	36
2. Gleichmäßigkeit der Besteuerung	38
II. Leistungsfähigkeitsprinzip	41
III. Ziele des Steuerverwaltungsverfahrens	42
C. Zusammenfassung	42
2. Teil Zulässigkeit des privatrechtlichen Vertrages im Steuerverfahrensrecht	44
A. Möglichkeiten nach der Abgabenordnung	45
I. § 48 Abs. 2 AO	45
1. Entstehungsgeschichte des heutigen § 48 Abs. 2 AO	46

Inhaltsverzeichnis

2. Struktur des § 48 Abs. 2 AO	50
a) Leistungen aus dem Steuerschuldverhältnis gegenüber der Finanzbehörde	52
b) Dritter	54
c) Leistungsangebot des Dritten zur Sicherung	55
d) Keine Veränderung der Steuerschuld	56
3. Rechtsnatur des Vertrages nach § 48 Abs. 2 AO	57
4. Arten des vertraglichen Einstehens	59
a) Bürgschaft	59
b) Garantievertrag	62
c) Patronatserklärung	64
d) Schuldversprechen	65
e) Befreiende Schuldübernahme	68
f) Kumulative Schuldübernahme (Schuldbeitritt, Schuldmitübernahme)	69
g) Anweisung	71
h) Hingabe eines Wechsels	74
i) Vergleich	75
j) Hypothek	79
k) Grundschuld	82
l) Pfandrecht und Duldungspflicht	84
5. Annex: Vertragliche Verpflichtung durch den (Mit-)Schuldner	84
II. §§ 241 Abs. 1 Nr. 7, 244 AO	86
1. Der Kontext der Steuerbürgschaft	88
2. Rechtsnatur der Steuerbürgschaft	88
3. Voraussetzungen und Besonderheiten	93
a) Anwendungsbereich der §§ 241 ff. AO	93
b) Tatbestand	94
aa) Verpflichtung zur Erbringung einer Sicherheitsleistung	94
bb) Schuldversprechen, Bürgschaft, Wechselverpflichtung	95
cc) Tauglicher Steuerbürge im Sinne des § 244 AO	95
(1) Eignung im Einzelfall (§ 244 Abs. 1 AO)	96
(2) Allgemeine Steuerbürgen (§ 244 Abs. 2 AO)	97
dd) Vorgaben von Verwaltungsvorschriften	98
(1) SiLDV	105
(2) Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO)	108

(3) Verfügung der Oberfinanzdirektion Niedersachsen	109
(4) Zusammenfassung und rechtliche Einordnung	112
ee) Weitere Besonderheiten	113
c) Verhältnis zur Steuerschuld	114
4. Verhältnis der Bürgschaft für Steuerschulden zur Steuerbürgschaft	114
III. Annex: Vertrag zugunsten Dritter, §§ 328 ff. BGB	118
IV. § 192 AO	119
B. Handeln der Finanzverwaltung im Insolvenzplanverfahren	120
I. Die Steuerschuld im Insolvenzverfahren	120
II. Insolvenzplanverfahren	123
1. Annahme eines Insolvenzplans	126
2. Rechtsnatur des Insolvenzplans	129
a) Rechtsnormtheorie	130
b) Urteilstheorie	131
c) Vertragstheorie	133
d) Insolvenzplan als Rechtsinstitut eigener Art	137
e) Stellungnahme	138
3. Die Stellung der Finanzbehörde im Insolvenzplanverfahren	141
C. Zusammenfassung	142
3. Teil Der Vertragsschluss	145
A. Der Entscheidungsrahmen	145
I. Handlungsformenfreiheit	145
II. Vertragsfreiheit	147
III. Einschränkung der Vertragsfreiheit durch den Kontrahierungszwang	151
B. Der jeweilige Vertragsschluss	152
I. Verträge nach § 48 Abs. 2 AO	152
1. Technischer Vertragsschluss	152
2. Entscheidungsrahmen der Behörde beim Vertragsschluss	155
a) Ermessen	156
aa) Ermessensbegriff	157
bb) Wortlaut	158
cc) Entstehungsgeschichte	159

Inhaltsverzeichnis

dd) Systematik	160
ee) Telos	161
ff) Lösung	162
b) Von der Behörde zu berücksichtigende Aspekte	164
II. Verträge nach §§ 241 Abs. 1 Nr. 7, 244 AO	165
1. Technischer Vertragsschluss	166
2. Spielraum der Behörde beim Vertragsschluss	170
a) Begünstigende Maßnahme und Anordnung der Sicherheitsleistung	170
b) Zulassung als allgemeiner Steuerbürge, § 244 Abs. 2 AO	172
c) Annahme der Steuerbürgschaft/Tauglichkeit des Einzelsteuerbürgen	173
d) Vertragsschluss	175
e) Keine Anwendung der Zweistufentheorie	177
III. Insolvenzplan	178
1. Technischer Vertragsschluss	178
2. Spielraum der Finanzbehörde beim Vertragsschluss	180
a) Rechtliche Grundlage	180
aa) §§ 233, 234 InsO	181
bb) §§ 163, 222, 227 AO	184
cc) Rechtsgedanke der §§ 163, 222, 227 AO	189
b) Ermessen	190
3. Verhältnis zu den Billigkeitsentscheidungen nach der AO	192
4. Besonderheiten bei der Zuständigkeit	192
C. Zusammenfassung	195
4. Teil Die Vertragsdurchführung	197
A. Verhältnis des privatrechtlichen Vertrages zum Steuerschuldverhältnis	197
I. Verträge im Rahmen von § 48 Abs. 2 AO	198
II. Verträge im Rahmen von §§ 241 Abs. 1 Nr. 7, 244 AO	200
III. Insolvenzplan	201
B. Vertragserfüllung	202
I. Verträge im Rahmen von § 48 Abs. 2 AO	202
1. § 48 Abs. 1 AO	202
2. § 48 Abs. 2 AO	204
3. Rechtsnatur der zedierten Forderung	205

II. Verträge im Rahmen von §§ 241 Abs. 1 Nr. 7, 244 AO	208
III. Insolvenzplan	210
C. Störungen, Probleme, Besonderheiten	210
I. Im privatrechtlichen Vertragsverhältnis	211
II. Im zugrunde liegenden Steuerschuldverhältnis	213
1. Nichtigkeit des Steuerbescheides	215
2. Rechtswidrigkeit des Steuerbescheides	216
a) Korrektur nach § 130 AO	217
b) Korrektur nach §§ 172 ff. AO	219
3. Widerruf eines rechtmäßigen Verwaltungsaktes	220
4. Kassation	222
5. Auswirkungen anderer Besonderheiten auf die (Steuer-)Bürgschaft	223
III. Im Insolvenzplanverfahren	226
D. Zusammenfassung	226
5. Teil Geltendmachung/Rechtsdurchsetzung	228
A. Ansprüche nach der Abgabenordnung	228
I. Steuerforderung	228
1. Ansprüche des Fiskus	228
2. Einwendungen des Steuerschuldners	229
II. Exkurs: Gesetzliche Haftung und Duldung	230
III. Privatrechtliche Verträge im Rahmen der Abgabenordnung	231
1. Ansprüche des Fiskus	232
a) Geltendmachung	233
b) Rechtsweg	235
2. Ansprüche des Dritten	237
a) Im Verhältnis zur Finanzbehörde	237
b) Im Verhältnis zum Steuerschuldner	238
IV. Entscheidung über die Inanspruchnahme	240
B. Ansprüche aus dem Insolvenzplanverfahren	242
I. Rechtsschutz gegen den Bestätigungsbeschluss	242
II. Planerfüllung/Geltendmachung der Ansprüche	245
III. Überprüfung des Verhaltens der Finanzbehörde	246
C. Zusammenfassung	247
6. Teil Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse	249
A. Privatrechtliche Verträge im Rahmen von § 48 Abs. 2 AO	250

Inhaltsverzeichnis

B. Privatrechtliche Verträge im Rahmen von §§ 241 Abs. 1 Nr. 7, 244 AO	251
C. Der Insolvenzplan als privatrechtlicher Vertrag	253
Abkürzungen	255
Literaturverzeichnis	257