

Schriften zum Steuerrecht

Band 21

# Steuerprozesse zwischen Privatpersonen

und die Wechselwirkungen im Dreiecksverhältnis  
von Steuerschuldner, -fiskus und -bürge

Von

Dr. Thomas Clemens



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

**THOMAS CLEMENS**

**Steuerprozesse zwischen Privatpersonen**

**Schriften zum Steuerrecht**

**Band 21**

# Steuerprozesse zwischen Privatpersonen

und die Wechselwirkungen im Dreiecksverhältnis  
von Steuerschuldner, -fiskus und -bürge

Von

Dr. Thomas Clemens



DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

**Alle Rechte vorbehalten**  
**© 1980 Duncker & Humblot, Berlin 41**  
**Gedruckt 1980 bei Buchdruckerei Richard Schröter, Berlin 61**  
**Printed in Germany**  
**ISBN 3 428 04664 1**

## Vorwort

Diese Schrift liefert einen Beitrag zur Abgrenzung des öffentlichen vom privaten Recht, indem sie den Übergang von Steuerforderungen auf Privatpersonen (§§ 426 Abs. 2, 774 BGB) und damit einen Ausschnitt aus dem Problemkreis „Öffentlich-rechtliche Streitigkeiten zwischen Privatpersonen“ behandelt. Mit dieser Thematik reicht sie weit in das allgemeine Verwaltungsrecht hinein und geht über das Steuerrecht im engeren Sinne hinaus. Darüber hinaus behandelt sie spezifisch prozeßrechtliche Probleme, indem sie sich mit Fragen der Beiladung, der Rechtskraft- und Bindungswirkung sowie mit solchen des Konkursrechts auseinandersetzt.

Diese — für die Drucklegung erneut durchgesehene und überarbeitete — Schrift war Gegenstand meines Promotionsverfahrens, das ich Mitte 1979 am Fachbereich Rechtswissenschaft I der Universität Hamburg erfolgreich abschloß. Für die vielfache Förderung meiner Arbeit danke ich Herrn Professor Dr. Karl August Bettermann, an dessen Lehrstuhl ich fast drei Jahre lang (1976 - 1979) die Aufgaben eines Wissenschaftlichen Assistenten wahrnahm.

Rechtsprechung und Schrifttum wurden, soweit sie bis zum Ende des Jahres 1978 veröffentlicht waren, vollständig und, soweit dies erst im Jahre 1979 erfolgte, teilweise berücksichtigt.

Hamburg, im Juni 1980

*Thomas Clemens*



## Inhaltsverzeichnis

|                                                                                                                                                   |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Überblick</b> .....                                                                                                                            | 15 |
| <b>§ 1 Der Übergang von Steuerforderungen auf Privatpersonen ist möglich</b>                                                                      | 18 |
| A. Vorschriften über Forderungsübergang sind auch auf öffentlich-rechtliche Forderungen anwendbar .....                                           | 18 |
| B. Die hoheitliche Einziehungsgewalt geht nicht über .....                                                                                        | 20 |
| C. Kein Übergangsausschluß durch §§ 412, 399 BGB .....                                                                                            | 21 |
| <b>§ 2 Keine Inhaltsänderung durch den Forderungsübergang</b> .....                                                                               | 23 |
| A. Die übergehende Forderung behält ihren öffentlich-rechtlichen Charakter .....                                                                  | 23 |
| I. Das Zessionsprinzip .....                                                                                                                      | 23 |
| II. Die herrschende Subjektstheorie .....                                                                                                         | 24 |
| III. Eröffnung des „öffentlich-rechtlichen Rechtsweges“ für Streitigkeiten zwischen Privatpersonen ist weder außergesetzlich noch ein Novum ..... | 26 |
| IV. Weitere Argumente für öffentlich-rechtliche Qualifizierung ....                                                                               | 29 |
| V. Ergebnis .....                                                                                                                                 | 31 |
| B. Die abweichende herrschende Meinung .....                                                                                                      | 31 |
| I. Zur Auffassung des Reichsgerichts .....                                                                                                        | 31 |
| II. Kein praktisches Bedürfnis für bürgerlich-rechtliche Qualifizierung .....                                                                     | 33 |
| III. Kollision mit § 399 BGB .....                                                                                                                | 36 |
| IV. Zur Auffassung des Bundesgerichtshofs .....                                                                                                   | 37 |
| C. Auch dann öffentlich-rechtlicher Charakter, wenn privatrechtlicher Regreßanspruch konkurriert? .....                                           | 38 |
| I. Widerlegung der Argumente von BGH NJW 1973, 1077 .....                                                                                         | 39 |
| II. Speziell: Konkurrenz zwischen § 426 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 1 Satz 1 BGB .....                                                                 | 41 |
| III. Einheitlicher Rechtsweg durch „Zuständigkeit kraft Sachzusammenhanges“? .....                                                                | 44 |
| IV. Rechtswegspaltung tragbar? .....                                                                                                              | 46 |

|                                                                                                                             |           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| D. Ergebnis .....                                                                                                           | 49        |
| I. Rechtsweg für übergegangene Forderungen und ihre Vollstreckung .....                                                     | 49        |
| 1. Finanz- oder Verwaltungsrechtsweg .....                                                                                  | 49        |
| 2. Vollstreckung .....                                                                                                      | 50        |
| II. Rechtswegspaltung .....                                                                                                 | 51        |
| 1. Verfahren hinsichtlich der „rechtswegfremden“ Anspruchsgrundlage .....                                                   | 52        |
| 2. Steuerprozeß oder Zivilprozeß günstiger? .....                                                                           | 54        |
| <b>§ 3 Anzuwendende Verfahrensvorschriften .....</b>                                                                        | <b>57</b> |
| A. Anwendung der §§ 40 ff. FGO = §§ 54 ff. VwGO auf Streitigkeiten zwischen Privatpersonen .....                            | 57        |
| B. Keine Verpflichtungs- und Anfechtungsklage und kein Einspruchs- oder Widerspruchsverfahren zwischen Privatpersonen ..... | 61        |
| <b>§ 4 Der Forderungsübergang bewirkt keinen Übergang der verfahrensrechtlichen Position .....</b>                          | <b>62</b> |
| <b>§ 5 Beiladung zum Steuerfestsetzungsstreit .....</b>                                                                     | <b>65</b> |
| A. Die Beiladungsregelungen .....                                                                                           | 65        |
| I. §§ 65/66 VwGO, 60 FGO, 360 AO .....                                                                                      | 65        |
| II. Beiladung ist von der Einspruchs- bzw. Klageerhebung bis zum unanfechtbaren Verfahrensabschluß möglich .....            | 66        |
| B. Beiladung des Bürgen .....                                                                                               | 67        |
| I. Notwendige Beiladung? .....                                                                                              | 67        |
| 1. Der Tatbestand und seine Auslegung .....                                                                                 | 67        |
| 2. Anwendung auf den Bürgen .....                                                                                           | 69        |
| a) Wirkungserstreckung nur zugunsten, nicht auch zu Lasten des Bürgen .....                                                 | 69        |
| b) Keine „notwendig einheitliche Entscheidung“ im Sinne des Wortlauts des Beiladungstatbestandes .....                      | 72        |
| c) Ergebnis .....                                                                                                           | 73        |
| II. Einfache Beiladung? .....                                                                                               | 73        |
| 1. § 65 Abs. 1 VwGO .....                                                                                                   | 74        |
| 2. §§ 60 Abs. 1 Satz 1 FGO, 360 Abs. 1 Satz 1 AO .....                                                                      | 76        |
| III. Gesamtergebnis .....                                                                                                   | 78        |
| C. Wirkung der Beiladung .....                                                                                              | 78        |
| I. Im allgemeinen .....                                                                                                     | 78        |
| II. Anwendung auf den Bürgen .....                                                                                          | 80        |

|                                                                                                         |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Vor §§ 6 bis 8</b> .....                                                                             | 82  |
| <b>§ 6 Wirkung der Steuerfestsetzung auf das Verhältnis Gläubiger-Bürge</b>                             | 83  |
| A. Aufhebung des Steuerbescheides; Bindungswirkung auch ohne Beiladung .....                            | 83  |
| B. Steuerfestsetzung bzw. ihre Bestätigung; Differenzierungen .....                                     | 83  |
| I. Bindung kraft Beiladung .....                                                                        | 83  |
| II. Bürgschaftsübernahme erst nach dem Ende des Festsetzungsverfahrens (Bindung ohne Beiladung) .....   | 84  |
| III. In sonstigen Fällen keine Bindungswirkung .....                                                    | 85  |
| C. Ergebnis                                                                                             | 85  |
| <b>§ 7 Vom Steuerfiskus verklagter Bürge sollte dem Steuerschuldner den Streit verkünden</b> .....      | 87  |
| <b>§ 8 Wirkung der Steuerfestsetzung auf das Verhältnis Bürge-Hauptschuldner</b> .....                  | 90  |
| A. Zahlung des Bürgen nach dem Ende des Festsetzungsverfahrens ..                                       | 90  |
| I. Das Rechtsnachfolgeprinzip .....                                                                     | 90  |
| II. Rechtsnachfolge betrifft nur den Zessionsregreß, Beiladung auch den Kausalregreß .....              | 91  |
| III. Zessionsregreß kann günstiger als Kausalregreß sein .....                                          | 92  |
| B. Zahlung des Bürgen vor dem Ende des Festsetzungsverfahrens ....                                      | 93  |
| I. Keine Bindung aufgrund des Rechtsnachfolgeprinzips .....                                             | 93  |
| II. Keine Bindung aus §§ 325, 265 ZPO .....                                                             | 94  |
| III. Bindung kraft Beiladung .....                                                                      | 96  |
| IV. Bindung auch ohne Beiladung? .....                                                                  | 96  |
| 1. Bindung kraft „venire contra factum proprium“? .....                                                 | 96  |
| 2. Sonstige „Rechtskonstruktionen“? .....                                                               | 97  |
| C. Ergebnis .....                                                                                       | 99  |
| <b>§ 9 Ist im Konkurs des Steuerschuldners der Zessionsregreß günstiger als der Kausalregreß?</b> ..... | 100 |
| A. Geht das Konkursvorrecht des § 61 Abs.1 Nr.2 KO auf Private über? .....                              | 100 |
| B. Steuerprozeß oder Zivilprozeß für Vorrechtsstreit? .....                                             | 102 |
| I. Rechtslage bis zum Forderungsübergang .....                                                          | 103 |
| 1. Entgegen Rechtsprechung bis 1953 kein privatrechtlicher Charakter .....                              | 103 |

|                                                                                                        |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 2. Entwicklung der Rechtsprechung seit 1953 .....                                                      | 107        |
| a) Öffentlich-rechtlicher Charakter, aber Zivilrechtswegzuweisung (BGH 1953 - 1961 und BFH 1965) ..... | 107        |
| b) Öffentlich-rechtlicher Charakter und Steuerprozeß (BSG; BGH und BFH seit 1971/1972) .....           | 108        |
| c) § 251 Abs. 3 AO .....                                                                               | 109        |
| 3. Steuerprozeß oder Zuweisung in den Zivilrechtsweg? .....                                            | 110        |
| 4. Zwischenergebnis .....                                                                              | 113        |
| II. Rechtslage nach dem Forderungsübergang .....                                                       | 114        |
| C. Befreiung von der Feststellungslast durch § 146 Abs. 6 KO? .....                                    | 114        |
| I. Rechtslage bis zum Forderungsübergang .....                                                         | 114        |
| II. Rechtslage nach dem Forderungsübergang .....                                                       | 118        |
| D. Ergebnis .....                                                                                      | 121        |
| <b>§ 10 Resümée .....</b>                                                                              | <b>123</b> |
| <b>Literaturverzeichnis .....</b>                                                                      | <b>125</b> |
| <b>Sachverzeichnis .....</b>                                                                           | <b>130</b> |

## Abkürzungsverzeichnis

|           |                                                                                                                                                                                                        |
|-----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| AcP       | = Archiv für die civilistische Praxis                                                                                                                                                                  |
| a. F.     | = alter Fassung                                                                                                                                                                                        |
| AFG       | = Arbeitsförderungsgesetz (v. 25. 6. 1969, BGBl. I S. 582, mit späteren Änderungen)                                                                                                                    |
| AG        | = Amtsgericht                                                                                                                                                                                          |
| ArbGG     | = Arbeitsgerichtsgesetz (v. 3. 9. 1953, BGBl. I S. 1267, mit späteren Änderungen)                                                                                                                      |
| arg.      | = argumentum                                                                                                                                                                                           |
| AO        | = Abgabenordnung (v. 16. 3. 1976, BGBl. I S. 613, mit späteren Änderungen)                                                                                                                             |
| AP        | = Arbeitsrechtliche Praxis<br>— bis 1954: Sammlung der Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts, der Landesarbeitsgerichte und Arbeitsgerichte<br>— ab 1954: Nachschlagewerk des Bundesarbeitsgerichts |
| BAG       | = Bundesarbeitsgericht                                                                                                                                                                                 |
| BAGE      | = Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts                                                                                                                                                             |
| BAFöG     | = Bundesausbildungsförderungsgesetz (i. d. F. v. 9. 4. 1976, BGBl. I S. 989, mit späteren Änderungen)                                                                                                  |
| Bay       | = Bayern, bayerisch                                                                                                                                                                                    |
| BayVerfGH | = Bayerischer Verfassungsgerichtshof                                                                                                                                                                   |
| BB        | = Der Betriebs-Berater                                                                                                                                                                                 |
| BBG       | = Bundesbeamtengesetz (i. d. F. v. 3. 1. 1977, BGBl. I S. 1, berichtigt S. 795, mit späteren Änderungen)                                                                                               |
| BFH       | = Bundesfinanzhof                                                                                                                                                                                      |
| BFHE      | = Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs                                                                                                                                       |
| BGB       | = Bürgerliches Gesetzbuch (v. 18. 8. 1896, RGBl. S. 195, BGBl. III 400-2, mit späteren Änderungen)                                                                                                     |
| BGBI      | = Bundesgesetzblatt                                                                                                                                                                                    |
| BGH       | = Bundesgerichtshof                                                                                                                                                                                    |
| BGHZ      | = Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen                                                                                                                                                 |
| BLG       | = Bundesleistungsgesetz (i. d. F. v. 27. 9. 1961, BGBl. I S. 1769, mit späteren Änderungen)                                                                                                            |
| BNotO     | = Bundesnotarordnung (v. 24. 2. 1961, BGBl. I S. 98, mit späteren Änderungen)                                                                                                                          |
| BRAGO     | = Bundesgebührenordnung für Rechtsanwälte (v. 26. 7. 1957, BGBl. I S. 907, mit späteren Änderungen)                                                                                                    |
| BRAO      | = Bundesrechtsanwaltsordnung (v. 1. 8. 1959, BGBl. I S. 565, mit späteren Änderungen)                                                                                                                  |
| BremG     | = Bremisches Gesetz                                                                                                                                                                                    |
| BRRG      | = Beamtenrechtsrahmengesetz (i. d. F. v. 3. 1. 1977, BGBl. I S. 21, mit späteren Änderungen)                                                                                                           |

|              |                                                                                                                                                      |
|--------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| BSeuchG      | = Bundes-Seuchengesetz (v. 18. 7. 1961, BGBl. I S. 1012, mit späteren Änderungen)                                                                    |
| BSG          | = Bundessozialgericht                                                                                                                                |
| BSGE         | = Entscheidungen des Bundessozialgerichts                                                                                                            |
| BSHG         | = Bundessozialhilfegesetz (i. d. F. v. 13. 2. 1976, BGBl. I S. 289, berichtigt S. 1150, mit späteren Änderungen)                                     |
| BStBl        | = Bundessteuerblatt                                                                                                                                  |
| BT-Drucks.   | = Drucksachen des Deutschen Bundestages                                                                                                              |
| Buchholz     | = Sammel- und Nachschlagewerk der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, hrsg. v. K. Buchholz                                                 |
| BVerfGE      | = Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts                                                                                                       |
| BVerwG       | = Bundesverwaltungsgericht                                                                                                                           |
| BVerwGE      | = Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts                                                                                                       |
| BVerwGG      | = Gesetz über das Bundesverwaltungsgericht (v. 23. 9. 1952, BGBl. I S. 625, mit späteren Änderungen)                                                 |
| DB           | = Der Betrieb                                                                                                                                        |
| DÖV          | = Die Öffentliche Verwaltung                                                                                                                         |
| DStRecht     | = Deutsches Steuerrecht                                                                                                                              |
| DStRundschau | = Deutsche Steuer-Rundschau                                                                                                                          |
| DVB1         | = Deutsches Verwaltungsblatt                                                                                                                         |
| E            | = Entscheidung                                                                                                                                       |
| EGAO         | = Einführungsgesetz zur Abgabenordnung (v. 14. 12. 1976, BGBl. I S. 3341)                                                                            |
| EGGVG        | = Einführungsgesetz zum Gerichtsverfassungsgesetz (v. 27. 1. 1877, RGBl. S. 77, BGBl. III 300-1, mit späteren Änderungen)                            |
| Einf.        | = Einführung                                                                                                                                         |
| ESTG         | = Einkommensteuergesetz (i. d. F. v. 21. 6. 1979, BGBl. I S. 823, mit späteren Änderungen)                                                           |
| FGG          | = Gesetz über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (i. d. F. v. 20. 5. 1898, RGBl. S. 771, BGBl. III 315-1, mit späteren Änderungen) |
| FGO          | = Finanzgerichtsordnung (v. 6. 10. 1965, BGBl. I S. 1477, mit späteren Änderungen)                                                                   |
| FlurbG       | = Flurbereinigungsgesetz (i. d. F. v. 16. 3. 1976, BGBl. I S. 546, mit späteren Änderungen)                                                          |
| FR           | = Finanz-Rundschau                                                                                                                                   |
| FreiEntzG    | = Gesetz über das gerichtliche Verfahren bei Freiheitsentziehungen (v. 29. 6. 1956, BGBl. I S. 599, mit späteren Änderungen)                         |
| GemS-OBG     | = Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes                                                                                             |
| GewStG       | = Gewerbesteuergesetz (i. d. F. v. 22. 9. 1978, BGBl. I S. 1557, mit späteren Änderungen)                                                            |
| GG           | = Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (v. 23. 5. 1949, BGBl. S. 1, mit späteren Änderungen)                                               |
| GüKG         | = Güterkraftverkehrsgesetz (i. d. F. v. 6. 8. 1975, BGBl. I S. 2132, berichtigt S. 2480, mit späteren Änderungen)                                    |
| GVG          | = Gerichtsverfassungsgesetz (i. d. F. v. 9. 5. 1975, BGBl. I S. 1077, mit späteren Änderungen)                                                       |
| HambG        | = Hamburgisches Gesetz                                                                                                                               |
| Hess         | = Hessen, hessisch                                                                                                                                   |

|             |                                                                                                                   |
|-------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| HGB         | = Handelsgesetzbuch (v. 10. 5. 1897, RGBl. S. 219, BGBI. III 4100-1, mit späteren Änderungen)                     |
| i. d. F. v. | = in der Fassung vom                                                                                              |
| i. V. m.    | = in Verbindung mit                                                                                               |
| JR          | = Juristische Rundschau                                                                                           |
| JuS         | = Juristische Schulung                                                                                            |
| JW          | = Juristische Wochenschrift                                                                                       |
| JZ          | = Juristenzeitung                                                                                                 |
| KG          | = Kammergericht                                                                                                   |
| KO          | = Konkursordnung (i. d. F. v. 20. 5. 1898, RGBl. S. 612, BGBI. III 311-4, mit späteren Änderungen)                |
| KStZ        | = Kommunale Steuer-Zeitschrift                                                                                    |
| LAG         | = Lastenausgleichsgesetz (v. 14. 8. 1952, BGBI. I S. 446, mit späteren Änderungen)                                |
| LM          | = Lindenmaier / Möhring, Nachschlagewerk des Bundesgerichtshofs                                                   |
| MDR         | = Monatsschrift für Deutsches Recht                                                                               |
| m. w. N.    | = mit weiteren Nachweisen                                                                                         |
| n. F.       | = neuer Fassung                                                                                                   |
| NJW         | = Neue Juristische Wochenschrift                                                                                  |
| oHG         | = offene Handelsgesellschaft                                                                                      |
| OLG         | = Oberlandesgericht                                                                                               |
| OLGRspr     | = Die Rechtsprechung des Oberlandesgerichts auf dem Gebiete des Zivilrechts, hrsg. v. Mugdan u. Falkmann          |
| OVG         | = Oberverwaltungsgericht                                                                                          |
| PfVG        | = Pflichtversicherungsgesetz (v. 5. 4. 1965, BGBI. I S. 213, mit späteren Änderungen)                             |
| RAG         | = Reichsarbeitsgericht                                                                                            |
| RAGE        | = Entscheidungen des Reichsarbeitsgerichts                                                                        |
| RAO         | = Reichsabgabenordnung (i. d. F. v. 22. 5. 1931, RGBl. I S. 161, mit späteren Änderungen)                         |
| RFH         | = Reichsfinanzhof                                                                                                 |
| RFHE        | = Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs                                                  |
| RFV         | = Verordnung über die Fürsorgepflicht (i. d. F. v. 27. 2. 1957, BGBI. I S. 147, mit späteren Änderungen)          |
| RG          | = Reichsgericht                                                                                                   |
| RGBl.       | = Reichsgesetzblatt                                                                                               |
| RGRK        | = Reichsgerichtsrätekomentar (siehe Literaturverzeichnis)                                                         |
| RGZ         | = Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen                                                                |
| RSStBl      | = Reichssteuerblatt                                                                                               |
| RVO         | = Reichsversicherungsordnung (i. d. F. v. 15. 12. 1924, RGBl. I S. 779, BGBI. III 820-1, mit späteren Änderungen) |
| SeuffArch   | = Seufferts Archiv für Entscheidungen der obersten Gerichte in den deutschen Staaten                              |
| SGG         | = Sozialgerichtsgesetz (i. d. F. v. 23. 9. 1975, BGBI. I S. 2535, mit späteren Änderungen)                        |
| StPO        | = Strafprozeßordnung (i. d. F. v. 7. 1. 1975, BGBI. I S. 129, berichtigt S. 650, mit späteren Änderungen)         |
| StuW        | = Steuer und Wirtschaft                                                                                           |

|            |                                                                                                                                   |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| StVG       | = Straßenverkehrsgesetz (v. 19. 12. 1952, BGBl. I S. 837, mit späteren Änderungen)                                                |
| UStG       | = Umsatzsteuergesetz (v. 26. 11. 1979, BGBl. I S. 1953)                                                                           |
| VersR      | = Versicherungsrecht                                                                                                              |
| VGG        | = Gesetz über die Verwaltungsgerichtsbarkeit. (betreffend Berlin: v. 8. 1. 1951, VOBl. I S. 46, mit späteren Änderungen)          |
| VGH        | = Verwaltungsgerichtshof                                                                                                          |
| ViehSeuchG | = Viehseuchengesetz (i. d. F. v. 23. 2. 1977, BGBl. I S. 313, berichtigt S. 437, mit späteren Änderungen)                         |
| VVG        | = Gesetz über den Versicherungsvertrag (v. 30. 5. 1908, RGBl. S. 263, BGBl. III 7632-1, mit späteren Änderungen)                  |
| VwArch     | = Verwaltungsarchiv                                                                                                               |
| VwGO       | = Verwaltungsgerichtsordnung (v. 21. 1. 1960, BGBl. I S. 17, mit späteren Änderungen)                                             |
| VwRspr     | = Verwaltungsrechtsprechung in Deutschland. Sammlung oberstrichterlicher Entscheidungen aus dem Verfassungs- und Verwaltungsrecht |
| VwVfG      | = Verwaltungsverfahrensgesetz (v. 25. 5. 1976, BGBl. I S. 1253, mit späteren Änderungen)                                          |
| VwVollstrG | = Verwaltungs-Vollstreckungsgesetz (v. 27. 4. 1953, BGBl. I S. 157, mit späteren Änderungen)                                      |
| WEG        | = Wohnungseigentumsgesetz (v. 15. 3. 1951, BGBl. I S. 175, berichtigt S. 209, mit späteren Änderungen)                            |
| WPM        | = Wertpapier-Mitteilungen                                                                                                         |
| ZollG      | = Zollgesetz (i. d. F. v. 18. 5. 1970, BGBl. I S. 529, mit späteren Änderungen)                                                   |
| ZPO        | = Zivilprozeßordnung (i. d. F. v. 12. 9. 1950, BGBl. I S. 533, mit späteren Änderungen)                                           |
| ZZP        | = Zeitschrift für Zivilprozeß                                                                                                     |

## Überblick

„Steuerprozesse zwischen Privatpersonen“ — eine überraschend anmutende Konstellation.

Eine solche Rechtsfigur entsteht, wenn eine Steuerforderung vom Steuerfiskus auf eine Privatperson übergeht. Ein solcher Übergang ergibt sich beispielsweise, wenn die Steuerforderung des Fiskus durch einen *Steuerbürgen* oder durch einen von mehreren *Gesamtschuldnern* (z. B. einen der nach § 128 HGB gesamtschuldnerisch haftenden Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft) erfüllt wird (§§ 774 Abs. 1 Satz 1, 426 Abs. 2 Satz 1 BGB).

### I.

Der *Übergang von Steuerforderungen auf Privatpersonen ist möglich* (§ 1): Die Vorschriften über den Forderungsübergang sind nämlich auch auf öffentlich-rechtliche Forderungen anzuwenden (A). Die hoheitliche Einziehungsgewalt geht allerdings nicht mit über (B). Öffentlich-rechtliche Forderungen sind nicht etwa wegen „höchstpersönlichen Charakters“ vom Forderungsübergang ausgeschlossen (C).

Da durch den Übergang der Forderungen ihr *Inhalt nicht verändert* wird (§ 2), bleibt im Falle ihres Überganges vom Steuerfiskus auf eine Privatperson ihr öffentlich-rechtlicher Charakter erhalten — mit der Folge, daß eine Privatperson eine öffentlich-rechtliche Steuerforderung gegen eine andere Privatperson in Händen hält, die im Wege eines *Steuerprozesses zwischen Privatpersonen* (entweder Finanz- oder Verwaltungsrechtsweg!) auszufechten ist (A + D I). Die herrschende Meinung, nach der eine öffentlich-rechtliche Forderung durch den Übergang auf eine Privatperson zu einer privatrechtlichen wird, ist abzulehnen (B). Die auf die Privatperson übergegangene Forderung ist auch dann weiterhin als öffentlich-rechtlich zu qualifizieren, wenn (neben ihr) ein privatrechtlicher Regreßanspruch besteht, z. B. ein Anspruch aus einem Vertrag zwischen Bürge und Hauptschuldner (C), mit der Folge, daß sich durch das Nebeneinander von öffentlich-rechtlichem Zessionsregreß und privatrechtlichem Kausalregreß eine *Rechtswegspaltung* (D II) dergestalt ergibt, daß der Kläger die Wahl zwischen Steuerprozeß und Zivilprozeß hat.

Im Steuerprozeß sind die *Verfahrensvorschriften* (§ 3) der FGO bzw. VwGO, nicht die der ZPO anzuwenden (A). Es gibt aber keine An-

fechtungs- und Verpflichtungsklage und kein Einspruchs- oder Widerspruchsverfahren zwischen Privatpersonen (B).

## II.

Der richtige Gegner für Einspruch/Widerspruch und Anfechtungsklage gegen den Steuerbescheid ist auch nach dem Forderungsübergang die Steuerbehörde; denn für die Steuerfestsetzung bleibt sie zuständig, nur die Forderung geht über. Der Forderungsübergang bewirkt also *keinen Übergang der verfahrensrechtlichen Position*, es ergibt sich mithin eine *Spaltung* von verfahrensrechtlicher und materiellrechtlicher Position (§ 4).

*Beiladungsregelungen* (§ 5) gibt es für das gerichtliche Verfahren in §§ 60 FGO, 65, 66 VwGO sowie für das AO-Einspruchsverfahren in § 360 AO (A). Die Beiladung des Steuerbürgen ist nicht notwendig, aber immerhin möglich als sog. einfache Beiladung (B). Die Wirkung der Beiladung besteht darin, daß bestandskräftige Entscheidungen auch den Beigeladenen binden (C).

Ob eine Beiladung erfolgte, ist bedeutsam für den Umfang, in dem die Entscheidung im *Steuerfestsetzungs-(Rechtsmittel-)verfahren* auf das *Verhältnis Gläubiger-Bürge* wirkt (§ 6): Die Aufhebung des Steuerbescheides wirkt auch ohne Beiladung im Verhältnis Gläubiger-Bürge (A); wird der Steuerbescheid bestandskräftig bestätigt (B), so erzeugt das nur dann eine Bindung im Verhältnis Gläubiger-Bürge, wenn der Bürge beigeladen war (I) oder die Bürgschaft erst nach Bestandskraft des Steuerbescheides übernommen hatte (II).

Für die Wirkung des *Verhältnisses Gläubiger-Bürge* auf das *Verhältnis Bürge-Hauptschuldner* (§ 7) ist die Möglichkeit der Streitverkündung zu bedenken: Diese schafft dem Bürgen für den Fall seines Unterliegens gegen den Gläubiger die Gewähr, daß er gegen den Hauptschuldner erfolgreich Regreß nehmen kann.

Die Wirkung der Entscheidung im *Steuerfestsetzungs-(Rechtsmittel-)verfahren* auf das *Verhältnis Bürge Hauptschuldner* (§ 8) ist verschieden, je nachdem, ob der Bürge vor oder nach dem bestands- bzw. rechtskräftigen Abschluß des Steuerfestsetzungs-(Rechtsmittel-)verfahrens zahlt: Zahlt er erst nachher (A), so ist eine Bindungswirkung gegeben; wenn sie aber nur auf dem Rechtsnachfolgeprinzip beruht und nicht (auch) auf der Beiladung des Bürgen, erfaßt sie nur den steuerrechtlichen, nicht auch den privatrechtlichen Regreß des Bürgen gegen den Hauptschuldner (A II). So kann der steuerrechtliche Regreß z. B. infolge eines bestandskräftigen Steuerbescheids günstiger als der privatrechtliche Regreß sein (A III). — Zahlt der Bürge vor dem Abschluß des Steuerfestsetzungs-(Rechtsmittel-)verfahrens, so kann die (spätere)

verfahrensabschließende Entscheidung (weder aufgrund des Rechtsnachfolgeprinzips noch aufgrund der §§ 325, 265 ZPO, sondern) nur durch die Beiladung des Bürgen für dessen Regreß gegen den Hauptschuldner maßgeblich sein (BI - IV).

### III.

Der praktisch wichtigste Fall, in dem der Zessionsregreß günstiger als der Kausalregreß ist, ergibt sich im *Konkurs des Hauptschuldners* (§ 9): Das Konkursvorrecht des § 61 Abs. 1 Nr. 2 KO haftet der Steuerforderung auch an, wenn diese auf den zahlenden Bürgen (Gesamtschuldner) übergegangen ist (A). Der Vorrechtsstreit ist im selben Rechtsweg auszufechten wie die Forderung (B); dadurch wirken sich meine Ausführungen über den öffentlich-rechtlichen Charakter des Zessionsregresses (§ 2) auf den Vorrechtsstreit aus: Im Konkurs, in dem es auf den (bevorrechtigten) Zessionsregreß ankommt, haben sie ihr wichtigstes praktisches Anwendungsfeld; hier wird sich zeigen, ob meine Ausführungen die bisherige Rechtsprechungspraxis zu ändern vermögen (§ 10 III).

### IV.

Weil Bürgschaft und Gesamtschuldnerschaft hinsichtlich öffentlich-rechtlicher Forderungen ihre größte Bedeutung im *Steuerrecht* haben, werden die Probleme dieser Arbeit am Beispiel von Steuerforderungen abgehandelt, und zwar am Beispiel *bundesrechtlich geregelter Steuern* im Sinne von § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 AO (z. B. Einkommensteuer, Körperschaftssteuer, Vermögensteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Grundsteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer; auch Zölle, vgl. § 3 Abs. 1 Satz 2 AO). Außer Betracht bleiben die landes- bzw. kommunalrechtlich geregelten Steuern (z. B. die Hunde-, Vergnügungs-, Getränke-, Schankerlaubnissteuer) sowie die durch das Recht der Europäischen Gemeinschaften geregelten Abgaben.

Gegenstand dieser Arbeit ist *nur der gesetzliche Übergang* einer Steuerforderung gemäß §§ 268 Abs. 3 Satz 1, 1150, 1249 Satz 2, 774 Abs. 1 Satz 1, 1143 Abs. 1 Satz 1, 1225 Satz 1, 426 Abs. 2 Satz 1 BGB. Ausgeklammert bleibt ihr rechtsgeschäftlicher Übergang kraft Abtretung (§§ 398 ff. BGB); doch wird gelegentlich auf die gesetzliche Regelung der Abtretung (z. B. § 398 Satz 2 BGB) Bezug genommen.