

II. Terminologie

Die wissenschaftliche Behandlung des hier zu untersuchenden Typus von Verwaltungsakten ist dadurch erschwert, dass über ihre Benennung keine Einigkeit besteht. So sind mehrere Konstellationen denkbar, in denen mehr als nur eine Person von einem Verwaltungsakt rechtlich berührt werden. Die erste denkbare Konstellation wäre, dass ein Verwaltungsakt den Adressaten sowie eine dritte Person gleichzeitig rechtlich begünstigt oder belastet. In dem Fall, dass sowohl der Adressat als auch der Dritte von dem Verwaltungsakt begünstigt werden, hätten beide jedoch kein Interesse daran, den Verwaltungsakt anzugreifen, so dass diese Fallgestaltung für die weitere Betrachtung eher zu vernachlässigen sein wird. Dagegen liegt der Fall weit aus häufiger vor, dass ein Verwaltungsakt sowohl den Adressaten als auch den Dritten rechtlich nachteilig berührt. So z. B. in dem eingangs geschilderten Fall des Auskunftersuchens des Finanzamtes an die Bank. Sowohl die Bank als auch der Steuerpflichtige sind von dem Verwaltungsakt belastet. Die zweite denkbare Konstellation wäre, dass der Verwaltungsakt eine Person begünstigt, während er eine andere Person gleichzeitig belastet. Als Beispiel seien hier ebenfalls die in der Einführung genannten Konkurrenzklagen genannt. Während der Wettbewerber durch die ihm gewährte steuerliche Privilegierung begünstigt wird, wird ein anderer Steuerpflichtiger benachteiligt. Die Frage nach der Klagebefugnis des Klägers soll an dieser Stelle erst einmal offen gelassen werden. Zunächst einmal bleibt festzuhalten, dass durch die Privilegierung des Adressaten die Rechtssphäre des Dritten betroffen ist.

Erschwert wird die Begriffsbestimmung darüber hinaus aufgrund des vorherrschenden Begriffs des Verwaltungsaktes mit Drittwirkung aus dem Verwaltungsrecht. Aber wann liegt überhaupt ein solcher Verwaltungsakt mit Drittwirkung vor? In beiden Konstellationen oder nur in einer? Und wann entfaltet ein Verwaltungsakt überhaupt die dafür erforderliche Drittwirkung? Reicht hierfür schon jede Reflexwirkung des Verwaltungsaktes für den Dritten aus? Um diese Fragen beantworten zu können, soll als Ausgangssituation daher zunächst ein klassisches Beispiel eines Verwaltungsaktes mit Drittwirkung aus dem Verwaltungsrecht herangezogen werden, bevor in einem zweiten Schritt eine allgemeine Begriffsbestimmung für das Steuerrecht vorgenommen werden kann. Der Vereinfachung halber soll daher, wenn von der Betroffenheit Dritter von einem Verwaltungsakt gesprochen wird, zunächst von einem Verwaltungsakt mit Drittwirkung gesprochen werden.

1. Ein Beispiel eines außersteuerlichen Verwaltungsaktes mit Drittwirkung

Bereits Laubinger hat das Baurecht als die Wiege des Verwaltungsaktes mit Drittwirkung bezeichnet.¹⁷ Dieser Umstand beruht nicht nur auf der Tatsache, dass das baurechtliche Nachbarschaftsverhältnis der klassische Hauptanwendungsfall¹⁸ des Verwaltungsaktes mit Drittwirkung ist, sondern basiert auch auf dem Umstand, dass im Baurecht die erste bekannte einschlägige Entscheidung¹⁹ zur Problematik des Verwaltungsaktes mit Drittwirkung erging und somit entwicklungstechnisch das Referenzgebiet für die Ausbildung und Weiterentwicklung der Drittschutzdogmatik bildet.²⁰ Ausgangspunkt war die Erkenntnis, dass gerade das Baurecht ein Bereich ist, in welchem die Verwaltung oftmals dem einen Bürger nichts geben kann, ohne dem anderen etwas zu nehmen.²¹ 1877 wandte sich ein Grundstückseigentümer gegen eine baupolizeilich genehmigte Anbringung zweier Fenster in der Seitenwand seines Nachbarhauses, mit der Begründung, die Bebaubarkeit seines Grundstückes werde hierdurch beeinträchtigt. Das preußische Oberverwaltungsgericht wies die Anfechtungsklage unter Verweis auf ein fehlendes subjektives Recht des drittbetroffenen Nachbarn als unzulässig zurück. Im Laufe der nachfolgenden Jahre hat sich das Bild des Drittbetroffenen daraufhin maßgeblich gewandelt. Während das preußische Oberverwaltungsgericht eine öffentlich-rechtliche Nachbarklage noch stets abgelehnt hatte, wurde diese nach dem Jahr 1945 von den Verwaltungsgerichten der Bundesrepublik vor dem Hintergrund der Garantie des effektiven Rechtsschutzes gem. Art. 19 Abs. 4 GG und der damit einhergehenden Ausweitung des Begriffs des subjektiven Rechts weitgehend anerkannt.²² Das Institut des Verwaltungsaktes mit Drittwirkung entwickelte sich in den Folgejahren zum zentralen Problem des öffentlichen Baurechts und ist dort heute auch nach dem Versuch der Herbeiführung einer gesetzlichen Klärung durch dessen Aufnahme in § 80 Abs. 1 Satz 2 VwGO sowie der Einführung des § 80a VwGO im Jahr 1991²³ nicht mehr hinfort zu denken.

Der öffentlich-rechtlichen Nachbarklage liegt in der Regel folgender vereinfacht zusammengefasster Sachverhalt zugrunde: Ein Nachbar wendet sich gegen die dem Bauherrn erteilte Baugenehmigung. Diese enthält einen feststellenden und einen verfügenden Teil. Während die Baugenehmigung

17 Laubinger, Der Verwaltungsakt mit Doppelwirkung, S. 34.

18 So auch Schmidt, in: Eyermann, VwGO, § 80a, Rn. 1.

19 ProVG, Urteil vom 30.04.1877, C 83/77, PrOVGE 2, S. 351.

20 Wahl/Schütz, in: Schoch/Schneider/Bier, VwGO, § 42, Rn. 110.

21 Wahl, Der Nachbarschutz im Baurecht, JuS 1984, S. 577 (578).

22 Sellmann, Entwicklung und Problematik der öffentlich-rechtlichen Nachbarklage im Baurecht, DVBl 1963, S. 273 (276).

23 Eingeführt durch das 4.VwGOÄndG vom 17.12.1990, BGBl. I 1990, S. 2809.

in ihrem feststellenden Teil dem Bauherrn bescheinigt, dass das Vorhaben mit den im Baugenehmigungsverfahren zu prüfenden öffentlich-rechtlichen Vorschriften übereinstimmt, hebt sie in erster Linie im verfügenden Teil das formelle Bauverbot auf²⁴ und gibt damit den Bau frei. Zwar verleiht die Baugenehmigung dem Bauherrn nicht das Recht zu bauen, sondern setzt es voraus, jedoch darf vor der Baugenehmigung nicht mit dem Bau begonnen werden.²⁵ Wird die Baugenehmigung antragsgemäß erteilt, wird der Bauherr ausschließlich begünstigt.²⁶ Wird nunmehr eine Ausnahme oder Befreiung von nachbarschützenden Vorschriften gewährt oder werden bei der Erteilung der Baugenehmigung nachbarschützende Vorschriften missachtet, dann kann die Baugenehmigung über den Rechtskreis des Bauherrn hinausgreifen und die Rechte des Nachbarn verletzen. Die in der Baugenehmigung liegende Begünstigung des Bauherrn korrespondiert dann gleichzeitig und notwendigerweise mit dem Eingriff in die Rechte des Nachbarn.²⁷ Bei der Errichtung eines Bauvorhabens entstehen also nicht nur Rechtsbeziehungen zwischen dem (begünstigten) Bauherrn und der Baubehörde, sondern auch zwischen der Baubehörde und denjenigen (belasteten) Dritten, die den Auswirkungen des Vorhabens ausgesetzt sind. Dieser Konstellation ist dabei ein Dreiecksverhältnis spezifisch immanent. Während der Bauherr ein positives Interesse am Fortbestand des Verwaltungsaktes in Form der Baugenehmigung hat, möchte der Dritte gerade deren Beseitigung erreichen. Diese unterschiedlichen Auswirkungen stehen dabei in einem untrennbaren Zusammenhang zueinander.²⁸ Der Inhaber eines subjektiven Rechts kann grundsätzlich von jedermann verlangen, in diesem nicht beeinträchtigt zu werden. In der Folge stellt sich daher für den Dritten bekanntlich das Problem, ob und wie sich dieser gegen die dem Bauherrn erteilte Baugenehmigung erfolgreich wehren kann. Fragen nach dem Umfang sowie die dogmatische Herleitung des Rechtsschutzes, den Drittbetroffene für sich in Anspruch nehmen können, stehen hierbei im Vordergrund.²⁹

Die Rechtsvorschriften der §§ 80 Abs. 1 Satz 2, 80a VwGO bezeichnen diesen Typus, der eine Begünstigung für einen Beteiligten und zugleich eine Belastung für einen anderen Beteiligten enthält, als sog. „Verwaltungsakt mit Doppelwirkung“.

24 Hornmann, in: Hornmann, HBO, § 64, Rn. 14 ff.

25 Vgl. § 72 Abs. 1 BauO.

26 Große-Suchsdorf, in: Große-Suchsdorf, NBauO, § 70, Rn. 2 ff.

27 Wolf, Drittschutz im Bauplanungsrecht, NVwZ 2013, S. 247.

28 Puttler, in: Sodan/Ziekow, VwGO, § 80a, Rn. 2.

29 Vgl. Wolf, Drittschutz im Bauplanungsrecht, NVwZ 2013, S. 247.

2. Der Begriff des Steuerverwaltungsaktes mit Drittbetroffenen

Der Begriff, unter welchen Verwaltungsakte zu fassen sind, die sich auch auf die Rechtspositionen Dritter auswirken, ist bis heute immer noch nicht einheitlich geklärt. Sie werden zuweilen als Verwaltungsakte mit Drittwirkung³⁰ oder aber auch als Verwaltungsakte mit Doppelwirkung³¹ bezeichnet. Oftmals werden beide Formulierungen sogar nebeneinander³² verwendet. Begrifflichkeiten wie „janusköpfige“³³ Verwaltungsakte oder „doppelgesichtige“³⁴ Verwaltungsakte konnten sich hingegen nicht durchsetzen. Der Begriff des „Doppelverwaltungsaktes“ ist indes mit dem Begriff des Verwaltungsaktes mit Doppelwirkung verwandt, bezeichnet diesem gegenüber jedoch nur solche Verwaltungsakte, die durch die Mitwirkung mehrerer Behörden entstanden sind und zielt folglich nur auf dessen Zustandekommen und nicht auf seine Wirkungsweise ab.³⁵

Der Verwaltungsakt mit Doppel- oder Drittwirkung ist darüber hinaus von dem Verwaltungsakt mit Mischwirkung zu differenzieren. Letzterer liegt vor, wenn er teils belastend, teils begünstigend für *dieselbe* Person wirkt.³⁶ Einen Drittbetroffenen gibt es bei dem Verwaltungsakt mit Mischwirkung gerade nicht. Dem Verwaltungsakt mit Doppel- oder Drittwirkung ist im Vergleich zum Verwaltungsakt mit Mischwirkung die Eigenschaft des Dreiecksverhältnisses immanent.³⁷

Doch welche Wirkungen muss der Verwaltungsakt im Dreiecksverhältnis entfalten? Ein Verwaltungsakt kann sowohl den Adressaten als auch den

30 *Sachs*, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 50, Rn. 12; *Schmidt*, in: Eyermann, VwGO, § 80a, Rn. 4; *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 118, Rn. 294; *Schoch*, in: Schoch/Schneider/Bier, VwGO, § 80, Rn. 44.

31 *Sellmann*, Entwicklung und Problematik der öffentlich-rechtlichen Nachbarklage im Baurecht, NJW 1964, S. 1545; *Klemp*, Der Verwaltungsakt mit Doppelwirkung, FR 1971, S. 143; *Laubinger*, Der Verwaltungsakt mit Doppelwirkung, S. 3 ff.; *Fromm*, Verwaltungsakte mit Doppelwirkung, VerwArch 1965, S. 26; *Puttler*, in: Sodan/Ziekow, VwGO, § 80a, Rn. 1.

32 So z. B. *Redeker/von Oertzen*, VwGO, § 80a, Rn. 1; *Pietzcker*, in: Schoch/Schneider/Bier, VwGO, § 42, Rn. 9.

33 *Mußnug*, Die Beiladung zum Rechtsstreit um janusköpfige und privatrechtsrelevante Verwaltungsakte, NVwZ 1988, S. 33; *Zinser*, Anmerkung zum Urteil des Hess. VGH vom 09.03.1951 – OS 113/50, DÖV 1953, S. 151; so auch noch die Gesetzesbegründung zum 4. VwGOÄndG vom 17.12.1990, BT-Drucks. 11/7030, S. 25.

34 *Schröcker*, Der öffentlich-rechtliche Kündigungsschutz, S. 66.

35 *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 118, Rn. 225; *Frischmann/Weingart*, Zur selbständigen Anfechtbarkeit behördlicher Mitwirkungsakte, DÖV 1962, S. 721 (722).

36 *Frotscher*, in: Schwarz/Pahlke, AO, § 118, Rn. 15.

37 *Fromm*, Verwaltungsakte mit Doppelwirkung, VerwArch 1965, S. 26 (37); *Laubinger*, Der Verwaltungsakt mit Doppelwirkung, S. 29; *Klemp*, Der Verwaltungsakt mit Doppelwirkung, FR 1971, S. 143 (144).

Dritten belasten oder aber auch beide gleichzeitig begünstigen. Ferner kann ein und derselbe Verwaltungsakt den Adressaten begünstigen und gleichzeitig den Dritten belasten bzw. den Adressaten belasten und gleichzeitig den Dritten begünstigen.

1967 hat sich Hans-Werner Laubinger in einer Monografie als einer der ersten umfassend mit dem Begriff des Verwaltungsakts mit Doppelwirkung beschäftigt. Bereits auf der ersten Seite seiner Monografie beschreibt Laubinger die vier soeben dargestellten Fallkonstellationen und schließt dann die ersten beiden Konstellationen ohne ersichtlichen Grund aus seiner Untersuchung aus.³⁸ Sicherlich ist einer der Gründe in der spezifischen Folgeproblematik, die sich aus der gegensätzlichen Interessenlage der Betroffenen der dritten sowie vierten Konstellation ergibt, zu finden. Aber gerade im Steuerrecht ist die erste Fallgruppe, in welcher sowohl der Adressat als auch ein Dritter von einem Verwaltungsakt belastet werden, nicht weniger relevant. Bei seiner Begriffsbestimmung widmet sich Laubinger daher anschließend ausschließlich der spezifischen Problematik der dritten und vierten Fallkonstellation und bezeichnet diese Fälle, in denen durch ein und denselben Verwaltungsakt eine Person begünstigt und eine andere belastet wird, als Verwaltungsakt mit Doppelwirkung. Von Turegg hatte 1956 zu der Gruppe der Verwaltungsakte mit Doppelwirkung nicht nur die ersten beiden Konstellationen dazu gezählt, sondern ging sogar noch einen Schritt weiter, so dass er auch Verwaltungsakte, die gleichzeitig begünstigende und belastende Elemente – unerheblich ob diese dieselbe Person oder verschiedene Personen treffen – aufweisen, unter den Begriff des Verwaltungsaktes mit Doppelwirkung gefasst hat.³⁹ Laubinger wies diesen Sprachgebrauch als verwirrend zurück.⁴⁰ Ihm ist in der Hinsicht zuzustimmen, dass wenn ein und dieselbe Person von einem Verwaltungsakt begünstigt und belastet wird, besser von einem Verwaltungsakt mit Mischwirkung zu sprechen ist. Warum indes der Sprachgebrauch verwirrend sein soll, wenn ein Verwaltungsakt für zwei Personen begünstigend bzw. belastend ist, von einem Verwaltungsakt mit Doppelwirkung zu sprechen, bleibt unerörtert und ist daher abzulehnen.

Vielleicht gerade aufgrund dieser umfassenden Monografie und seiner grundlegenden Begriffsbestimmung hat sich in der folgenden Zeit in Recht-

38 Laubinger, Der Verwaltungsakt mit Doppelwirkung, S. 1.

39 von Turegg, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, S. 119.

40 Laubinger, Der Verwaltungsakt mit Doppelwirkung, S. 4.

sprechung⁴¹ und Schrifttum⁴² das Verständnis etabliert, dass ein Verwaltungsakt dann als ein Verwaltungsakt mit Doppel- bzw. Drittwirkung charakterisiert werden kann, wenn sich dieser begünstigend auf die Rechtsposition einer und belastend auf die Rechtsposition einer anderen Person auswirkt, wobei sich die Bevorteilung der einen und die Benachteiligung einer anderen Person wechselseitig bedingen. 1985 hat sich das Bundesverfassungsgericht dieser Charakterisierung angeschlossen und unter Verweis auf die Monografie von Laubinger diese Verwaltungsakte als *Verwaltungsakte mit Doppelwirkung* bezeichnet.⁴³ Im Versuch, eine gesetzliche Klärung herbeizuführen, folgte 1991 der Gesetzgeber und charakterisierte Verwaltungsakte mit dieser spezifischen Problematik ebenfalls als Verwaltungsakte mit Doppelwirkung.⁴⁴ Aus § 80a Abs. 2 VwGO ergibt sich, dass ein Verwaltungsakt mit Doppelwirkung vorliegt, wenn dieser den Adressaten belastet, jedoch einen Dritten begünstigt. § 80a Abs. 1 VwGO beschreibt dagegen die Fallkonstellation, dass der Adressat begünstigt wird und ein Dritter gegen diesen Verwaltungsakt einen Rechtsbehelf einlegt. Nach § 80a VwGO handelt sich demnach um *einen* einzigen Verwaltungsakt, der mindestens zwei Betroffene hat. Der dem Verwaltungsakt zugrunde liegende Interessengegensatz zweier Personen in Bezug auf denselben Verwaltungsakt stellt mithin das Spezifikum des vom Gesetzgeber geregelten Verwaltungsakts mit Doppelwirkung dar. Dabei ist zu unterscheiden, ob der Adressat oder der Dritte belastet und der jeweils andere begünstigt wird. Die Konstellation, in der ein Verwaltungsakt mehrere Personen gleichzeitig belastet *oder* gleichzeitig begünstigt, wurde hingegen nicht vom Gesetzgeber gesetzlich kodifiziert.

Der Wortlaut der „Doppel“- bzw. „Drittwirkung“ lässt jedoch eine derartige enge Auslegung nicht zu. Es lässt sich lediglich feststellen, dass ein Verwaltungsakt mit Drittwirkung, ein *einzig*er Verwaltungsakt ist, der zwei oder noch mehr Betroffene hat und sich nicht nur auf die Rechtssphäre des Adressaten auswirkt. Der Umstand, dass mindestens eine Person belastet sein muss, während die andere Person begünstigt wird, lässt sich dem Wortlaut der Drittwirkung gerade nicht entnehmen. Während der Gesetzgeber diesen charakteristischen „Unterfall“ des Verwaltungsaktes mit Drittwir-

41 Statt vieler: BFH, Urteil vom 17.12.2015, V R 18/15, BFHE 252, S. 155, BFH/NV 2016, S. 656; BFH, Urteil vom 24.08.2001, VI R 83/99, BFHE 196, S. 278, BStBl. II 2002, S. 47; OVG Berlin, Beschluss vom 27.06.1989, 5 S 23/89, NJW 1990, S. 2404; VGH Mannheim, Beschluss vom 05.03.1971, VI 87/71, NJW 1971, S. 1196; VGH Mannheim, Beschluss vom 15.07.1970, VI 256/70, NJW 1970, S. 2228.

42 So u. a. *Puttler*, in: Sodan/Ziekow, VwGO, § 80a, Rn. 2; *Laubinger*, Der Verwaltungsakt mit Doppelwirkung, S. 1, *Frotscher*, in: Schwarz/Pahlke, AO, § 118, Rn. 15; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21, Rn. 454.

43 BVerfG, Beschluss vom 14.05.1985, 1 BvR 233/81, 1 BvR 341/81 (Fall Brokdorf), BVerfGE 69, S. 315.

44 Vgl. Gesetzesbegründung zum 4.VwGOÄndG, BT-Drucks. 11/7030, S. 25.

kung als Verwaltungsakt mit Doppelwirkung umschreibt, lässt sich im Schrifttum hingegen vermehrt die Auffassung finden, dass der unspezifisch auf die Wirkungsmehrheit hinweisende Verwaltungsakt mit Doppelwirkung nur als Oberbegriff zu sehen ist und dagegen der Begriff des Verwaltungsaktes mit Drittwirkung verwendet werden soll, wenn die Begünstigung bzw. Belastung des jeweils anderen Betroffenen sich wechselseitig bedingen.⁴⁵ M. E. stellt diese spezifische Art der Mehrfachwirkung nur einen der denkbaren Unterfälle des Verwaltungsaktes mit Drittwirkung dar, hingegen der Begriff des Verwaltungsaktes mit Drittwirkung lediglich allgemein signalisiert, dass von dem Verwaltungsakt mehr als nur eine Person betroffen ist. Eine Drittwirkung schließt gerade nicht aus, dass sowohl der Adressat als auch der Dritte gleichzeitig von diesem belastet *oder* begünstigt werden. Kurz gesagt, ein Verwaltungsakt mit Drittwirkung liegt in allen der eingangs dargestellten Fallkonstellationen vor und gerade nicht nur beim Vorliegen gegensätzlicher Interessen der Betroffenen. Die Konstellationen lassen sich vielmehr einerseits durch gleichgerichtete Drittwirkung und zum anderen durch entgegengesetzte Drittwirkung unterscheiden. In dieser Arbeit sollen alle denkbaren Drittwirkungen eines Steuerverwaltungsaktes untersucht werden und nicht nur die Verwaltungsakte – wie bei Laubinger – mit entgegengesetzter Drittwirkung. Um gleichwohl Verwechslungen und Missverständnisse mit dem Verwaltungsakt mit Doppel- bzw. Drittwirkung nach Laubinger zu vermeiden, soll daher an dieser Stelle der Begriff des *Verwaltungsaktes mit Drittbetroffenen* eingeführt werden.

a) Der Begriff des Steuerverwaltungsaktes

Der Verwaltungsakt stellt die zentrale Handlungsform der Behörden nicht nur im sonstigen Verwaltungsrecht, sondern gerade auch im Steuerverwaltungsrecht dar.⁴⁶ In wörtlicher Übereinstimmung mit § 35 Satz 1 VwVfG und § 31 SGB X definiert § 118 Satz 1 AO den Verwaltungsakt als jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist. Liegt die hoheitliche Maßnahme von Finanzbehörden auf dem Gebiet des Steuerrechts, so spricht man vom *Steuerverwaltungsakt*.⁴⁷ Es ist jedoch nicht Inhalt dieser Arbeit, die einzelnen Begriffsmerkmale des Verwaltungsaktes näher zu beleuchten. Diese sollen vielmehr als gegeben verwendet werden.

Bei Steuerverwaltungsakten wird herkömmlich unterschieden zwischen allgemeinen und besonderen Steuerverwaltungsakten. Diese Unterscheidung folgt unmittelbar aus der Abgabenordnung selbst, ungeachtet dessen,

⁴⁵ So auch *Sachs*, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 50, Rn. 13.

⁴⁶ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO, § 118, Rn. 1.

⁴⁷ *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21, Rn. 51.

dass die Abgabenordnung selbst diese Begriffe nicht verwendet. Die §§ 118 ff. AO enthalten allgemeine Vorschriften über Steuerverwaltungsakte, die für alle Erscheinungsformen der vorkommenden Verwaltungsakte Anwendung finden, während für besondere Steuerverwaltungsakte das Sonderrecht⁴⁸ der §§ 155 ff. AO gilt. An § 155 AO knüpfen die Vorschriften über die Festsetzungsverjährung der §§ 169 ff. AO sowie die Vorschriften über die Korrektur von Steuerbescheiden nach §§ 172 ff. AO an. Die allgemeinen Korrekturvorschriften der §§ 130 f. AO, welche den § 48 und § 49 VwVfG nachgebildet wurden, sind daher auf besondere Steuerverwaltungsakte unanwendbar. Jene besonderen Steuerverwaltungsakte sind Steuerbescheide nach § 155 Abs. 1 AO sowie diesen durch Verweisung gleichgestellte Bescheide. Exemplarisch seien hier die Feststellungsbescheide nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO oder auch die Steuermessbescheide nach § 184 Abs. 1 Satz 3 AO genannt. Die Unterscheidung zwischen allgemeinen und besonderen Steuerverwaltungsakten folgt unmittelbar aus der Entstehungsgeschichte der Abgabenordnung. Die allgemeinen Regeln der §§ 118 ff. AO sind den §§ 35 ff. VwVfG nachgebildet, die jedoch nicht den steuerspezifischen Geldbescheiden gerecht zu werden vermögen.

Der wohl am häufigsten vorkommende Steuerverwaltungsakt ist der Steuerbescheid, mit dem über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Steueranspruches entschieden wird. Das Besondere an den Steuerbescheiden liegt vor allem in ihrer Entstehung. Der dem Steuerbescheid zugrunde liegende Steueranspruch entsteht grundsätzlich gem. § 38 AO mit der Verwirklichung des Tatbestandes, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Dieser Grundsatz wird allerdings durch zahlreiche Regelungen in Einzelsteuergesetzen modifiziert. So entsteht beispielsweise der Einkommensteueranspruch gem. § 36 Abs. 1 EStG erst mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums. Der so kraft Gesetzes entstandene Steueranspruch muss anschließend in einemungsverfahren – im Steuerrecht dem Besteuerungsverfahren – verbindlich festgesetzt werden. Die Steuerfestsetzung ist für die Steuererhebung ein zwingend notwendiger, obgleich gewissermaßen deklaratorischer Verwaltungsakt.⁴⁹ Erst daraufhin kann der Steuergläubiger vom Steuerschuldner die Entrichtung der Steuer verlangen. Der Steuerbescheid stellt dementsprechend lediglich fest, welche Steuer nach dem einschlägigen Gesetz geschuldet wird.⁵⁰ Aber obgleich der Steueranspruch nicht erst mit der behördlichen Festsetzung im Steuerbescheid entsteht, so wird er dennoch erst durch den Steuerverwaltungsakt von den Finanzbehörden konkretisiert.

48 Schuster, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, vor §§ 155–168, Rn. 3.

49 Rüsen, in: Klein, AO, § 155, Rn. 6.

50 BVerwG, Urteil vom 26.04.1974, VII C 30.72, BStBl. II 1975, S. 17.

b) Wirkungen des Steuerverwaltungsaktes für die Betroffenen

Nach der Definition des Begriffs des Steuerverwaltungsaktes stellt sich die Frage, wie die Wirkung der Begünstigung bzw. der Belastung des erlassenen Bescheids für die Betroffenen im Einzelnen ausgestaltet sein muss, damit von einem Steuerverwaltungsakt mit Drittbetroffenen gesprochen werden kann. Eine Differenzierung der Wirkung lässt sich den Aufhebungsvorschriften der §§ 130 ff. AO entnehmen, die zwischen begünstigenden und belastenden Verwaltungsakten unterscheiden.

aa. Begünstigende Wirkung

Wann entfaltet ein Steuerverwaltungsakt eine begünstigende Wirkung für die Betroffenen? Im Steuerrecht wird die Legaldefinition des begünstigenden Verwaltungsaktes aus § 130 Abs. 2 AO herangezogen. Diese entspricht ebenfalls wortgleich dem § 48 Abs. 1 Satz 2 VwVfG. Danach liegt ein begünstigender Verwaltungsakt vor, wenn dieser ein *Recht* oder einen *rechtlichen erheblichen Vorteil* begründet oder bestätigt. Ob es sich dabei um die konstitutive Begründung oder um die deklaratorische Bestätigung eines Rechts oder eines rechtlich erheblichen Vorteils handelt, spielt hierfür keine Rolle.⁵¹ Auch die Aufhebung einer Belastung ist grundsätzlich ein begünstigender Verwaltungsakt.⁵² Zur Auslegung des Begriffs des rechtlich erheblichen Vorteils wird ferner die Definition der Klagebefugnis nach § 42 Abs. 2 VwGO, mithin jedes von der Rechtsordnung als schutzwürdig anerkannte Individualinteresse, herangezogen.⁵³ Maßgeblich soll aber nicht die subjektive Sicht des Betroffenen sein, sondern das zugrunde liegende materielle Recht.⁵⁴ Nur im Zweifelsfall sollen die subjektiven Vorstellungen der Betroffenen – deren schutzwürdige Interessen und Vertrauen das Gesetz gerade schützen soll – zur Auslegung herangezogen werden.⁵⁵ Nach der Gesetzesbegründung sollen unter diese weite Fassung des Begriffs auch Vorteile wirtschaftlicher Art fallen.⁵⁶ Teile der Literatur wollen, entgegen der Gesetzesbegründung, wirtschaftliche Vorteile jedoch nicht unter den Begriff der Begünstigung fallen lassen.⁵⁷ Einigkeit besteht hingegen darüber, dass allein rein tatsächliche Vorteile, welche die Rechtssphäre unberührt lassen,

51 *Sachs*, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 48, Rn. 115.

52 *Klappstein*, in: Knack, VwVfG, § 48, Rn. 7.2; zu dem Problem der Aufhebung zwecks Erlasses eines noch stärker belastenden Verwaltungsaktes (siehe d).

53 *Sachs*, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 48, Rn. 116.

54 BVerwG, Urteil vom 22.01.2003, 6 C 18.02, DöV 2003, S. 683.

55 *Kopp/Ramsauer*, VwVfG, § 48, Rn. 68.

56 BT-Drucks. 7/910, S. 68.

57 *Kopp/Ramsauer*, VwVfG, § 48, Rn. 66; *Müller*, in: Bader/Rollenfisch, VwVfG, § 48, Rn. 23; a. A. *Sachs*, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 48, Rn. 117.

nicht unter den Begriff der Begünstigung fallen sollen.⁵⁸ Durch die Verwendung des Begriffs des rechtlich erheblichen Vorteils sollte gerade einer zu engen Auslegung des Begriffs des Rechts zum Nachteil des Bürgers vorgebeugt werden.⁵⁹ M. E. gibt es daher keinen ersichtlichen Grund dafür, Vorteile wirtschaftlicher Natur nicht unter den Begriff eines rechtlich erheblichen Vorteils und somit unter den Begriff der Begünstigung fallen zu lassen.

In Betracht für eine Begünstigung kommen in erster Linie Anerkennungen, Genehmigungen, Bewilligungen, die dem Betroffenen Befugnisse oder Vergünstigungen gewähren, ihn von einer Pflicht befreien oder in sonstiger Weise günstige Feststellungen treffen.⁶⁰ Zu nennen sind beispielsweise die Stundung nach § 222 AO, der Erlass nach § 227 AO, die Fristverlängerung nach § 109 AO oder die Einstellung der Vollstreckung nach § 257 AO.⁶¹ Nichtveranlagungsbescheinigungen sind ebenfalls als begünstigende Verwaltungsakte zu werten.⁶² Etabliert hat sich dementsprechend die Auffassung, dass feststellende Verwaltungsakte begünstigend für den Adressaten sein können, weil sie die Rechtsstellung des Adressaten durch Konkretisierung der gesetzlichen Vorschriften verbessert.⁶³

bb. Belastende Wirkung

Das Gesetz selbst unterscheidet lediglich zwischen begünstigenden und nicht begünstigenden Verwaltungsakten, ohne hingegen den Begriff eines belastenden Verwaltungsaktes zu nennen. Letztere sind jedoch nach der h. M. deckungsgleich zu verwenden.⁶⁴ Auch die Gesetzesbegründung zum Verwaltungsverfahrenspricht insoweit von einem „belastenden“ Verwaltungsakt.⁶⁵ Die vom Gesetzgeber gewählte negative Formulierung ist m. E. daher aufgrund ihrer Umständlichkeit missglückt,⁶⁶ auch wenn diese theoretisch lückenlos ist.

Während es eine Legaldefinition der Begünstigung gibt, fehlt es an einer Legaldefinition der Belastung. Der Begriff der Belastung besagt erst einmal nichts darüber aus, ob die Rechte des Betroffenen verletzt sein müssen. Es stellt sich folglich die Frage, ob für eine Belastung des Betroffenen die Ver-

58 So z. B. die Umbenennung einer gemeindlichen Straße, OVG Münster, Urteil vom 05.10.1966, III A 1189/64, NJW 1967, S. 592; *Kopp/Ramsauer*, VwVfG, § 48, Rn. 66; *Müller*, in: *Bader/Ronellenfitsch*, VwVfG, § 48, Rn. 23; *Sachs*, in: *Stelkens/Bonk/Sachs*, VwVfG, § 48, Rn. 117.

59 So die Gesetzesbegründung BT-Drucks. 7/910, S. 68.

60 *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO, § 118, Rn. 35.

61 *Wernsmann*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 130, Rn. 17.

62 *Söhn*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 118, Rn. 290.

63 BVerwG, Urteil vom 24.04.1959, VI C 91.57, BVerwGE 8, S. 261.

64 So im Ergebnis auch *Kopp/Ramsauer*, VwVfG, § 48, Rn. 65, *Wernsmann*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 130, Rn. 18.

65 BT-Drucks. 7/910, S. 68.

66 So im Ergebnis auch *Sachs*, in: *Stelkens/Bonk/Sachs*, VwVfG, § 49, Rn. 17.