

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	17
I. Hinleitung zum Bearbeitungsthema	17
II. Die Problematik des Verfahrensdualismus	18
III. Modus Operandi	21
IV. Finis Operandi	22
A. Die Geltendmachung der Haftungsschuld im Wege des Haftungsverfahrens	23
I. Vorbemerkungen	23
1. Gesetzeshistorie des Haftungsverfahrens	23
2. Sinn und Zweck der Haftung im Steuerrecht	29
3. Entstehung der Haftungsschuld	31
II. Festsetzung der Haftungsschuld	32
1. Anwendbare Vorschriften	32
a) Anwendbarkeit der §§ 163 ff. AO auf Haftungsbescheide	33
b) Anwendbarkeit des § 166 AO auf Haftungsbescheide	33
c) Schätzung der Haftungsgrundlagen	39
d) Änderungsvorschriften für Haftungsbescheide	41
e) Festsetzungsverjährung der Haftungsschuld	42
f) Anwendbarkeit der § 155 ff. AO auf Haftungsbescheide	43
aa) Zusammengefasste Haftungsbescheide nach § 155 Abs. 3 AO	43
bb) Sonstige Verfahrensvorschriften für Haftungsbescheide	44
2. Formelle Verfahrensvoraussetzungen des Haftungsbescheids	45
a) Zuständigkeiten	45
aa) Zuständigkeit Lohnsteuerhaftung	48
bb) Zuständigkeit Kapitalertragsteuerhaftung	48
cc) Zuständigkeit Bauabzugsteuerhaftung	48
dd) Zuständigkeit Haftung für den Steuerabzug nach § 50a EStG	49
ee) Zuständigkeit Haftung für Versicherungsteuer	49
b) Anhörungserfordernis	50
aa) Anzuhörender Personenkreis nach § 91 AO	51
bb) Anzuhörender Personenkreis nach VwVfG	52

cc) Anzuhörender Personenkreis nach SGB X	53
dd) Hinzuziehung Dritter im Steuerverwaltungsverfahren	53
ee) Analoge Anwendung der Hinzuziehungsvorschriften aus VwVfG/ SGB X	55
ff) Schlussfolgerungen für die Anhörungspflicht im Haftungsverfahren	56
c) Form des Haftungsbescheids	57
3. Tatbestandliche Anforderungen an den Haftungsbescheid	59
a) Haftung kraft Gesetzes für eine Steuer	59
aa) Der Begriff der Steuer in § 191 Abs. 1 S. 1 AO	59
bb) Aufbau der Haftungstatbestände	61
(1) Aufbau des Tatbestands der Lohnsteuerhaftung	63
(2) Aufbau des Tatbestands der Kapitalertragsteuerhaftung	68
(3) Aufbau des Tatbestands der Bauabzugsteuerhaftung	73
(4) Aufbau des Tatbestands der Haftung beim Steuerabzug nach § 50a EStG	76
(5) Aufbau des Tatbestands der Versicherungsteuerhaftung	77
b) Vorliegen einer Haftungsschuld	80
aa) Grundsatz der Akzessorietät der Haftung	81
bb) Grenzen der Akzessorietät	83
cc) Einfluss der Akzessorietät auf die Gesamtschuldnerschaft	86
(1) Vergleich zur Bürgschaft	88
(2) Vergleich zum Schuldbeitritt	91
(3) Vergleich zur Hypothek	91
(4) Ergebnis Vergleichbarkeit steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Akzessorietät	92
dd) Subsidiarität der Haftung auf Tatbestandsebene	92
4. Der Haftungsbescheid als Ermessensentscheid	95
a) Entschließungsermessen	97
aa) Subsidiarität auf Ermessensebene	97
bb) Primärschuldbezogene Aspekte	100
cc) Primärschuldnerbezogene Aspekte	101
dd) Haftungsschuldbezogene Aspekte	102
ee) Haftungsschuldnerbezogene Aspekte	102
ff) Finanzbehördenbezogene Aspekte	105
gg) Tatbestandlicher Ausschluss des Ermessens	106
hh) Rechtsfolgenermessen	106
b) Auswahlermessen	106
aa) Keine Rangfolge der Haftungsschuldner	107

(1) Abstraktes Verhältnis der Haftungstatbestände	107
(2) Konkretes Verhältnis der Haftungsschuldner	109
bb) Einfluss der finanzbehördlichen Beitreibungsaussichten	110
(1) Vorgehensweise für den Vergleich der Vollstreckungsaussichten	110
(2) Rechtliche Grundlagen der inländischen Vollstreckung	111
(3) Beitreibungshilfe nach dem EUBeirG	112
(4) Verhältnis des EUBeirG zum OECD-MA	116
(5) Verhältnis des EUBeirG zu den europäischen DBA	118
(6) Verhältnis des EUBeirG zu den Amtshilferegelungen der Konvention des Europarats und der OECD in Steuersachen	120
(7) Fazit: Vergleichbarkeit bei Vollstreckungsschuldern im EU-Ausland	121
(8) Beitreibungshilfe von Drittstaaten	121
(9) Vollzugsdefizite aus staatlichen Vollstreckungsregelungen	123
(10) Vollzugsdefizite im Einzelfall	123
cc) Einfluss der zivilrechtlichen Regressaussichten beim Steuerschuldner	124
(1) Zivilrechtliche Regressgrundlage	124
(2) Zusammenfassung	126
dd) Haftungsschuldnerbezogene Aspekte	127
c) Begründung der Ermessensentscheidung	127
III. Erhebung der Haftungsschuld	129
1. Anwendbarkeit des § 219 S. 2 AO auf die Versicherungsteuer	130
2. Anwendbarkeit des § 219 S. 2 AO auf die Bauabzugsteuer	130
3. Ermessensentscheidung	131
B. Die Geltendmachung der Haftungsschuld im Wege des Nachforderungsverfahrens	133
I. Vorbemerkungen	133
1. Gesetzeshistorie der Steueranmeldung	134
a) Historie der Steueranmeldung in der Abgabenordnung	134
aa) Regelungen der RAO von 1919	134
bb) Schwesternregelungen in der Abgabenordnung der DDR	140
b) Historie der Steueranmeldung in Spezialsteuergesetzen und Rechtsverordnungen	143
aa) Historie der Lohnsteueranmeldung	144
bb) Historie der Kapitalertragsteueranmeldung	145
cc) Historie der Bauabzugsteueranmeldung	146
dd) Historie der Anmeldung für beschränkt steuerpflichtige Einkünfte ..	146
ee) Historie der Versicherungsteueranmeldung	148

c) Zusammenfassung	152
2. Sinn und Zweck der Vorschrift	153
3. Entstehung des Nachforderungsanspruchs	154
II. Festsetzung der Haftungsschuld durch Nachforderungsbescheid	155
1. Anwendbare Vorschriften	155
a) Änderung der Nachforderungsbescheide	155
b) Schätzung der Besteuerungsgrundlagen im Nachforderungsverfahren ..	156
c) Bindungswirkung des § 166 AO	156
aa) Drittwerkungsgeeignetheit vorbehaltensbehafteter Nachforderungsbescheide	157
bb) Drittwerkungsadressaten des Nachforderungsbescheids	161
(1) Steuerschuldner als Drittwerkungsadressat	162
(2) Haftungsschuldner als Drittwerkungsadressat	167
2. Formelle Verfahrensvoraussetzungen des Nachforderungsbescheids	168
a) Zuständigkeit	168
aa) Zuständigkeit für die Lohnsteuernachforderung	169
bb) Zuständigkeit für die Kapitalertragsteuernachforderung	169
cc) Zuständigkeit für die Bauabzugsteuernachforderung	169
dd) Zuständigkeit für Nachforderungen beim Steuerabzug nach § 50a EStG	169
ee) Zuständigkeit für die Versicherungsteuernachforderung	170
ff) Anwendbarkeit der Zuständigkeitsregelungen für Haftungsbescheide	170
b) Anhörungserfordernis	171
c) Form	172
aa) Angabe des Steuerschuldners	172
bb) Adressat des Nachforderungsbescheids/Bekanntgabeaddressaten ..	173
3. Tatbestandliche Anforderungen an den Nachforderungsbescheid	174
a) Gesetzliche Anmeldepflicht des Haftungsschuldners	174
aa) Anmeldepflichten mit Fremdschuldnerschaft	175
bb) Relevanz der Abgabe des Milcherzeugers	175
cc) Außer Kraft: § 7 BefStG	177
dd) Begriff der Steueranmeldung	178
ee) Gegenstand einer Steueranmeldung	179
ff) Abgrenzung zwischen Entrichtungs- und Haftungsschuld	180
b) Abweichende Festsetzung oder Unterlassen der Anmeldung	184
c) Materielle Voraussetzungen der Haftungstatbestände	184
d) Vorliegen einer akzessorischen Steuerschuld	186
4. Ermessensentscheidung	187

5. Zusammenfassung	191
III. Erhebungsverfahren beim Nachforderungsbescheid	192
1. Wortlaut der Norm	192
2. Aussagen der Kommentierungen	193
3. Gesetzeshistorische Betrachtung	195
4. Gesetzesbegründung zur Abgabenordnung 1977	197
5. Analoge Anwendung des § 219 S. 1 AO	200
6. Zusammenfassung	201
C. Vergleich von Haftungs- und Nachforderungsverfahren	203
I. Allgemeines	203
1. Historische Entwicklung des Verfahrensdualismus	203
a) Reichsabgabenordnung 1919	203
b) Reichsabgabenordnung bis 1976	205
c) Abgabenordnung 1977–1990	207
d) Abgabenordnung ab 1990	210
e) Jüngere Kritik an dem Verfahrensdualismus	213
f) Kodifizierung des Wahlrechts im Versicherungsteuergesetz 2012	214
g) Abgabenordnung der DDR	215
h) Zusammenfassung	215
2. Sinn und Zweck der Verfahren	216
3. Entstehung der Ansprüche	217
II. Derzeitiger Meinungsstand zum Verfahrensdualismus	218
III. Vergleich der Festsetzungsverfahren	220
1. Anwendbare Vorschriften	220
a) Anwendbarkeit der §§ 164 f. AO und Änderungsvorschriften	220
b) Anwendbarkeit des § 162 AO – Schätzung	222
c) Festsetzungsverjährung	223
d) Einfluss des § 166 AO	223
e) Anwendbarkeit der §§ 155 ff. AO	224
2. Vergleich der formellen Voraussetzungen	225
a) Zuständigkeit	225
b) Anhörungserfordernis	226
c) Form	226
d) Systematik der Abgabenordnung	227
3. Vergleich der materiellen Voraussetzungen	228

a) Umfang der Geltendmachung	228
b) Entrichtungs- und Haftungsschuldnerschaft	229
c) Bestehen einer Primärsteuerschuld/Akzessorietät	230
4. Notwendigkeit einer Ermessensentscheidung	230
5. Vergleich der Erhebungsverfahren	231
IV. Stellungnahme zur Vergleichbarkeit	231
1. Identische Aspekte	232
2. Vergleichbare Aspekte	232
3. Nicht vergleichbare Aspekte	232
4. Zusammenfassung	232
V. Vergleich zur wahldeutigen Inanspruchnahme	233
VI. Verfassungskonformität der Inanspruchnahme	233
1. Rechtsstaatsprinzip	234
a) Vorrang des Gesetzes	234
b) Vorbehalt des Gesetzes	234
c) Rechtssicherheit	235
d) Zulässigkeit eines Wahlrechts	235
2. Art. 14 GG/Art. 12 GG/Art. 2 Abs. 1 GG	237
3. Art. 3 Abs. 1 GG	238
4. Art. 19 Abs. 1 S. 2 GG	238
5. Keine Verfassungskonformität	239
VII. Ergebnis	239
D. Verfahrensrechtliche Folgen des Dualismus	242
I. Exklusivität der Verfahren oder echter Dualismus?	242
1. Gründe einer zweiten Inanspruchnahme	243
a) Änderungen der Rechtslage	243
b) Änderungen von Ermessenserwägungen	243
c) Auswirkungen des Einspruchsverfahrens	244
2. Systematik der Abgabenordnung und der Einzelsteuergesetze	244
a) Vergleich zu anderen Systemen	244
b) Rückschlüsse aus § 86 AO	245
3. Auswirkungen der Bestandskraft	247
4. Zweiterlass nach Vollzug des Erststeuerverwaltungsakts	249
5. Ergebnis	250

II.	Qualifikation nachfolgender Steuerverwaltungsakte	250
1.	Qualifikation als Zweitbescheid	250
2.	Qualifikation als wiederholende Verfügung	251
3.	Ergebnis	251
III.	Wechsel der Verfahrensarten	252
1.	Verfahrenswechsel vor/nach Anhörung	252
2.	Verfahrenswechsel durch Umdeutung	253
a)	Voraussetzungen der Umdeutung	253
b)	Zulässigkeit der Umdeutung eines Nachforderungs- in einen Haftungs- bescheid	255
aa)	Derzeitiger Meinungsstand	255
bb)	Umdeutung in anderen Rechtsgebieten	256
cc)	Ergebnis	257
c)	Zulässigkeit der Umdeutung eines Haftungs- in einen Nachforderungs- bescheid	259
E.	Überlegungen de lege ferenda	260
I.	Konkrete Änderungsvorschläge zum Verfahrensdualismus	260
1.	Variante – Wahlrecht mit vollwertiger Steuerschuld	260
a)	Berichtigung des § 167 Abs. 1 S. 1 AO	260
b)	Wahlrechte in der AO	261
c)	Klarstellung der Rechtsnatur der Entrichtungsschuld	261
d)	Voraussetzungen der Inanspruchnahme	263
e)	Gesamtschuldnerregress	263
f)	Akzessorietät	264
g)	Einführung eines gebundenen Wahlrechts	265
aa)	Zeitliche Differenzierung	265
bb)	Differenzierung nach der Art der Pflichtverletzung	266
cc)	Differenzierung zwischen Nichtanmeldung und fehlerhafter Anmel- dung	267
dd)	Verschuldenserfordernis	267
ee)	Differenzierung nach der Höhe der Haftungsschuld	267
ff)	Ergebnis	268
2.	Variante – Verzicht auf Haftungsnormen	269
3.	Variante – Kein Nachforderungsbescheid bei Fremdentrichtungsschuldner- schaft	270
4.	Variante – Weitere Annäherung des Haftungs- an das Steuerbescheid- verfahren	271

II.	Änderung des § 191 Abs. 1 S. 1 AO – steuerliche Nebenleistungen	272
III.	Reformvorschlag	273
F.	Thesen	275
Literaturverzeichnis		284
Sachverzeichnis		290