

Schriften zum Steuerrecht

Band 164

**Die Inanspruchnahme
des Fremdentrichtungsschuldners
durch Nachforderungsbescheid**

**Der Verfahrensdualismus zwischen Haftungs-
und Nachforderungsverfahren in Vergangenheit,
Gegenwart und Zukunft**

Von

Elisabeth Märker



Duncker & Humblot · Berlin

ELISABETH MÄRKER

Die Inanspruchnahme des Fremdentrichtungsschuldners
durch Nachforderungsbescheid

Schriften zum Steuerrecht

Band 164

Die Inanspruchnahme des Fremdentrichtungsschuldners durch Nachforderungsbescheid

Der Verfahrensdualismus zwischen Haftungs-
und Nachforderungsverfahren in Vergangenheit,
Gegenwart und Zukunft

Von

Elisabeth Märker



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät
der Universität Potsdam hat diese Arbeit
im Jahr 2021 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

D 517

Alle Rechte vorbehalten
© 2021 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-18349-4 (Print)
ISBN 978-3-428-58349-2 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Wenngleich die Abgabenordnung zwei voneinander getrennte Verfahren zur Inanspruchnahme von Steuerentrichtungs- und Haftungsschuldner vorsieht, führt die im Rahmen der AO-Reform im Jahr 1990 erfolgte Aufnahme des Haftungsschuldners in § 167 Abs. 1 S. 1 AO zur Vermischung beider Verfahren. Kann das von Rechtsprechung und Finanzverwaltung diesbezüglich praktizierte Wahlrecht zwischen beiden Verfahren und die Vermengung derer Voraussetzungen im Rahmen der Eingriffsverwaltung zulässig sein? Ist es „rechtens“, den Fremdentrichtungsschuldner in bestimmten Fällen final mit der Steuerschuld eines anderen zu belasten? Oder könnte durch Anpassung des § 167 AO eine „gerechtere“ Lösung herbeigeführt werden? Nach Untersuchung des Themas wird die Arbeit mit einem Reformvorschlag abgerundet, auf dessen Grundlage dem Problem des Verfahrensdualismus de lege ferenda begegnet werden könnte.

Großer Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Andreas Musil, für die Unterstützung und Annahme meiner Arbeit. Ebenso danke ich meinem Zweitgutachter, Herrn Dr. Lammers, der mich bei der Wahl eines verfahrensrechtlichen Themas ermutigt hat.

Darüber hinaus möchte ich mich herzlich bei dem Steuerteam um Dr. Hardy Fischer und Sören Reckwardt bedanken, die mir die Erstellung der Dissertation neben meiner Tätigkeit als Rechtsanwalt ermöglicht haben. Besonderer Dank gilt meinem Kollegen Dr. David Hötzelt für die fortlaufende Unterstützung, Motivation und Inspiration.

Mein herzlichster Dank und die Widmung dieser Arbeit gilt meiner Familie sowie meinem Lebenspartner Martin Creutziger. Sie haben mir ein solches Projekt von der Aufnahme bis hin zur Beendigung ermöglicht und mich in unzähliger Hinsicht unterstützt.

Die Arbeit wurde im April 2020 der Juristischen Fakultät der Universität Potsdam vorgelegt.

Finsterwalde, März 2021

Elisabeth Märker

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) Rechtsfolgernermessen	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 EUBeitrG	112
(4) Verhältnis des EUBeitrG zum OECD-MA	116
(5) Verhältnis des EUBeitrG zu den europäischen DBA	118
(6) Verhältnis des EUBeitrG 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) Schwesterregelungen 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 Nachforderungs- bescheide	157
bb) Drittwerkungssadressaten des Nachforderungsbescheids	161
(1) Steuerschuldner als Drittwerkungssadressat	162
(2) Haftungsschuldner als Drittwerkungssadressat	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. Weiterlass 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 Haftungsbescheid	255
aa)	Derzeitiger Meinungsstand	255
bb)	Umdeutung in anderen Rechtsgebieten	256
cc)	Ergebnis	257
c)	Zulässigkeit der Umdeutung eines Haftungs- in einen Nachforderungsbescheid	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 Annmeldung	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 Fremdentrichtungsschuldnerschaft	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	

Abkürzungsverzeichnis

a. E.	am Ende
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
AO-DDR	Abgabenordnung der DDR
BefStG	Beförderungsteuergesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BRD	Bundesrepublik Deutschland
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DDR	Deutsche Demokratische Republik
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EUBeitrG	EU-Beitreibungsgesetz
FGO	Finanzgerichtsordnung
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
KapStDV	Kapitalertragsteuer-Durchführungsverordnung
Konvention	Amtshilferegelungen der Konvention des Europarats und der OECD in Steuersachen vom 25.01.1988/27.05.2010
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MGV	Verordnung über die Abgaben im Rahmen von Garantiemengen im Bereich der Marktorganisation für Milch und Milcherzeugnisse (Milch-Garantiemengen-Verordnung)
NSOG	Niedersächsisches Gesetz über die öffentliche Sicherheit und Ordnung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
PolG	Polizeigesetz
RAO	Reichsabgabenordnung
SGB X	Zehntes Buch Sozialgesetzbuch
UStG	Umsatzsteuergesetz
VersStG	Versicherungsteuergesetz
vgl.	vergleiche

VwGO Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG Verwaltungsverfahrensgesetz
z. B. zum Beispiel

Einleitung

I. Hinleitung zum Bearbeitungsthema

§ 33 AO qualifiziert Steuerschuldner, Haftungsschuldner und Entrichtungsschuldner als Steuerpflichtige. Die Norm liefert die Antwort darauf, welche Arten von Steuerpflichtigen auf Grundlage der Abgabenordnung in Anspruch genommen werden können. Infolge dieser Klassifizierung sind die Personenkreise nach unterschiedlichen Vorschriften der Abgabenordnung und grundsätzlich auf unterschiedlichen Verfahrenswegen in Anspruch zu nehmen. Es ergeben sich hieraus Auswirkungen auf das „Wodurch“ und das „Wie“ der Inanspruchnahme durch die Finanzverwaltung.

Teilweise werden diese Personenkreise durch außerhalb der Abgabenordnung liegende Normen mit weitergehenden Funktionen und Pflichten ausgestaltet. Im Lichte der Abgabenordnung als Mantelgesetz muss das personelle Dreiergespann aus Steuerschuldner, Haftungsschuldner und Entrichtungsschuldner auf seine Funktionen und Wechselwirkungen untersucht werden. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass ein Mantelgesetz eine Einheitlichkeit der Begrifflichkeiten herzustellen sucht.¹ Daneben muss auch der Einfluss der Spezialsteuergesetze auf die Funktion der verschiedenen Klassen von Steuerpflichtigen betrachtet werden.

Die sich aus der Unterscheidung der Abgabenordnung in verschiedene Gruppen von Steuerpflichtigen ergebende Kernfrage lautet hierbei: Welche Gruppe von Steuerpflichtigen darf auf Grundlage welcher normativen Ermächtigung unter Einhaltung welcher formellen und materiellen Anforderungen in Anspruch genommen werden?

Für den Steuerschuldner vermag diese Frage für die hiesig betrachtete Konstellationen von Abzugssteuern mit Fremdentrichtungsschuldnerschaft einfacher zu beantworten sein. Der Steuerschuldner als Primärschuldner der Abzugssteuern wird durch Steuerbescheid in Anspruch genommen. Die Inanspruchnahme des Steuerschuldners auf Primärebebene durch Steuerbescheid soll in der vorliegenden Arbeit nicht vertieft und nur am Rande betrachtet werden.

In Bezug auf Haftungs- und Entrichtungsschuldnerschaft ergeben sich hingegen viele offene Fragestellungen und zu hinterfragende Praxen der Finanzverwaltung, die im Folgenden dargestellt und näher untersucht werden.

¹ Driien, in: DStR 2019, 2657, 2657.

II. Die Problematik des Verfahrensdualismus

Die Freude der Finanzverwaltung einen Haftungsschuldner vermeintlich im Wege eines Nachforderungsbescheids in Anspruch nehmen zu können,² führt kehrseitig zum Leid des Haftungsschuldners, außerhalb des eigentlich für diesen vorgesehenen Haftungsverfahrens in Anspruch genommen zu werden. Die Finanzverwaltung nimmt trotz der stricke Klassifizierung der Abgabenordnung Haftungsschuldner, die eine Steuerentrichtungspflicht trifft, nach § 167 Abs. 1 S. 1 AO durch Nachforderungsbescheid in Anspruch, wenn der Entrichtungspflichtige eine Steuerschuld nicht oder nicht ordnungsgemäß anmeldet.³ Große Teile der Literatur und Rechtsprechung segnen diese Praxis als rechtmäßige Inanspruchnahme ab.⁴ Das Problem dieser Inanspruchnahmepraxis ergibt sich aus dem vermeintlichen Dualismus zwischen Nachforderungs- und Haftungsverfahren, zweier Verfahren zum Erlass eines Steuerverwaltungsakts, die grundsätzlich nebeneinander stehen und der Theorie nach keine Überschneidungen haben sollten, da sie verschiedene Ebenen⁵ der Inanspruchnahme Steuerpflichtiger betreffen. Dennoch kommt es in der derzeitigen Verwaltungspraxis zu Überschneidungen zwischen beiden Verfahrensarten.⁶ Infolgedessen besteht ein steuerverfahrensrechtliches Inanspruchnahmesystem, welches nicht mehr selbsterklärend ist. Aus der Systematik der Abgabenordnung allein lässt sich vor dem Hintergrund des Verfahrensdualismus nicht mehr ableiten, welches Verfahren zur Inanspruchnahme des Haftungsschuldners dienen kann. Aus der Lektüre der Abgabenordnung ergibt sich keine Abgrenzung zwischen dem einst für die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners ausschließlich geschaffenen § 191 Abs. 1 S. 1 AO und dem ebenfalls auf den Haftungsschuldner bezugnehmenden § 167 Abs. 1 S. 1 Var. 2 AO.

Doch wie wird dieser Verfahrensdualismus mit vermeintlich gemeinsamer Schnittmenge hergeleitet, der derzeit keiner gesetzlichen Abgrenzung in voneinander zu trennende Anwendungsbereiche zugänglich ist? Die Antwort findet sich in dem Wortlaut zweier Normen verschiedener Verfahrenswege, die dennoch jeweils auf den Haftungsschuldner Bezug nehmen.

Wer kraft Gesetzes auf Grund einer Haftungsnorm für eine Steuer haftet, kann als Haftungsschuldner nach § 191 Abs. 1 S. 1 Var. 1 AO durch Haftungsbescheid für die Entrichtung der Steuerschuld als Sekundärschuldner in Anspruch genommen werden. Die als Ermächtigungsgrundlage fungierende Norm ermöglicht es der Finanzbehörde bei Vorliegen der materiellen Haftungsvoraussetzungen⁷ und

² So z.B. in BFH, Urteil vom 28.01.2015 – I R 70/13, BStBl. II 2017, 101; m. w. N.

³ So z.B. in BFH, Urteil vom 28.01.2015 – I R 70/13, BStBl. II 2017, 101; m. w. N.

⁴ Vgl. zum Meinungsstand im Einzelnen Kapitel C. II.

⁵ Seer, in: DStR-Beih 2014, 117, 127: Der Autor verwendet ebenfalls die Bezeichnung „Sekundärebene“ in Abgrenzung zur Inanspruchnahme des Steuerschuldners.

⁶ Vgl. Kapitel B.

⁷ Intemann, in: König, AO, § 191, Rn. 18; Rüsken, in: Klein, AO, § 191, Rn. 11; m. w. N.

einer korrespondierenden Primärsteuerschuld⁸ einen Haftungsbescheid gegen den Haftungsschuldner zu erlassen, wenn dies nach Ausübung des pflichtgemäßigen Ermessens zweckmäßig ist.⁹

Der Finanzverwaltung wird jedoch neben dieser Möglichkeit des Erlass eines Haftungsbescheids zur Inanspruchnahme für anzumeldende und abzuführende Steuerlasten vermeintlich die Möglichkeit eingeräumt, die Haftungsschuld durch Nachforderungsbescheid¹⁰ nach § 167 Abs. 1 S. 1 AO gegenüber dem Haftungsschuldner geltend zu machen.¹¹ Ist eine Steuer auf Grund gesetzlicher Verpflichtung nach § 150 Abs. 1 S. 3 AO anzumelden, so muss eine Festsetzung der angemeldeten Steuer durch Steuerbescheid nach § 155 AO nur erfolgen, wenn eine von der Steueranmeldung abweichende Steuer festgesetzt werden soll oder der Steuer- bzw. Haftungsschuldner die notwendige Steueranmeldung nicht abgegeben hat. In allen anderen Fällen steht die eigene Berechnung der Steuer in der Steueranmeldung nach § 168 S. 1 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Der Erlass eines formalen Steuerbescheids ist nicht notwendig.

Wenn der Haftungsschuldner eine Steuerschuld eines Primärschuldners in seiner gesetzlich angeordneten Funktion als Entrichtungsschuldner nicht oder nicht ordnungsgemäß angemeldet hat, steht die Anwendbarkeit des § 167 Abs. 1 S. 1 Var. 2 AO in Frage. Dieser ermöglicht der Finanzverwaltung nunmehr vermeintlich, den Erlass eines Steuerbescheids gegenüber dem Haftungsschuldner vorzunehmen, wenn Fehler bei der von diesem abzugebenden Steueranmeldung aufgetreten sind oder keine Abgabe einer solchen erfolgt ist. Diesbezüglich besteht nach derzeitiger Rechtsprechung und wohl überwiegendem Meinungsstand in der Literatur ein Wahlrecht der Finanzverwaltung, welchen Mittels sie sich zur Geltendmachung der Schuld des Entrichtungs- bzw. Haftungsschuldners bedienen möchte.¹² Der Haftungsschuldner müsste bei Zugrundelegung eines Wahlrechts nicht – wie von der Abgabenordnung primär vorgesehen – nach § 191 Abs. 1 S. 1 AO durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Vielmehr soll unter Anwendung dieser Verwaltungspraxis ein Steuerbescheid in Form eines Nachforderungsbescheids nach § 155 AO i. V. m. § 167 Abs. 1 S. 1 AO gegenüber dem Haftungsschuldner ergehen dürfen. Dabei kommt es augenscheinlich zu einer Vermengung der durch die Abgabenordnung für die jeweiligen Steuerpflichtigen vorgesehenen Verfahrensarten.¹³ Durch die Wahl eines anderen Verfahrens ändern sich auch die hierbei von der Finanzverwaltung zu beachtenden Verfahrensvoraussetzungen und ggf.

⁸ *Intemann*, in: König, AO, § 191, Rn. 19; *Rüsken*, in: Klein, AO, § 191, Rn. 11; m. w. N.

⁹ *Seer*, in: Tipke/Lang, § 6, Rn. 84.

¹⁰ Zur Herleitung der Bezeichnung des auf § 167 Abs. 1 S. 1 AO fungierenden Bescheids vgl. Kapitel B.I.

¹¹ Vgl. zum Meinungsstand Kapitel C.II.

¹² So z. B. BFH, Urteil vom 28.01.2015 – I R 70/13, BStBl. II 2017, 101, 102; *Cöster*, in: König, AO, § 167, Rn. 13 f.; *Voß/Meder*, in: DStR 2015, 1783, 1784; *Nacke*, in: DStR 2005, 1297, 1297; AEAO zu § 167, Nr. 5; m. w. N., vgl. zum Meinungsstand Kapitel C.II.

¹³ *Heuermann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 167, Rn. 13.