

Anrechnungsverfügung und Abrechnungsbescheid

Die Instrumente des rechnungsmäßigen Abgleichs im steuerlichen Erhebungsrecht

von
Armin Herbst

1. Auflage

Anrechnungsverfügung und Abrechnungsbescheid – Herbst

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Tectum 2010

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 8288 2160 6

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.....	VII
Abkürzungsverzeichnis.....	XIX
Vorwort.....	XXIX
I. Problemstellung.....	XXIX
II. Anlass der Untersuchung.....	XXXI
III. Realisierung des Projekts.....	XXXII
Erster Teil	
Untersuchungsgegenstand	1
1. Kapitel: Die Begriffe der "Abrechnung" und "Anrechnung" im Steuerrecht	1
A Begriffsinhalte.....	1
I. "Abrechnen" und "Abrechnung"	1
1. Allgemeiner Sprachgebrauch im Wirtschaftsleben.....	1
2. Steuerrechtlicher Begriffsinhalt	2
II. "Anrechnung".....	5
1. Die Anrechnungen im Festsetzungsverfahren.....	5
a) Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer	5
b) Anrechnung ausländischer Steuern	6
2. Die Anrechnung im Erhebungsverfahren.....	10
3. Die Abrechnung bei der Umsatzsteuer	11
B Arten der Rechnungslegung durch das Finanzamt	14
I. Rechnungslegung durch Kontoauszüge und durch schlichte formlose Mitteilung.....	14
II. Rechnungslegung durch die sog. An- und Abrechnungsverfügung (§ 36 Abs. 2 EStG)	16
III. Rechnungslegung durch den Bescheid gemäß § 218 Abs. 2 AO (Abrechnungsbescheid)	17

2. Kapitel: Bedeutung von An- und Abrechnung in der steuerlichen Praxis	19
A Der An- und Abrechnungsteil im Einkommensteuerbescheid als Bestandteil des Massenverfahrens	19
I. Struktur des An- und Abrechnungsteils.....	19
II. An- und Abrechnung als bestimmender Faktor für das Leistungsgebot und die Erstattungsverfügung.....	21
III. Zahlenmäßige Bedeutung der sog. Anrechnungsverfügung	22
B Der Abrechnungsbescheid in der Praxis der Finanzämter	22
I. Der Anlass für die Erteilung eines Abrechnungsbescheids.....	22
II. Zahlenmäßige Bedeutung des Abrechnungsbescheids.....	25
3. Kapitel: Die Notwendigkeit einer gesetzlichen Normierung.....	27
A Das Erfordernis eines geregelten Verfahrens für die Abrechnung	27
B Regelungsbedarf bei der Anrechnung.....	28
Zweiter Teil	
Genese der Kodifikation des Rechts der Ab- und Anrechnung sowie des Leistungsgebots und der Erstattung.....	33
1. Kapitel: Abrechnung.....	33
A Erstmalige Trennung der Verwirklichung von Steueransprüchen von deren Festsetzung im Preußischen EStG 1891 (noch keine Abrechnungsvorschrift)	33
B Rechtszustand bis zur Einfügung des § 103a RAO durch Notverordnung vom 1.12.1930 in die RAO 1919	34
C Abrechnungsbescheid gemäß § 103a RAO i.d.F. der Notverordnung vom 1.12.1930	37
D Abrechnungsbescheid gemäß § 125 RAO 1931.....	38
I. Regelungsgehalt	38
II. Rechtsmittel.....	39
III. Verhältnis zum Erstattungsverfahren (Dualismus).....	39

IV. Verhältnis zu dem vom RFH gewährten Rechtsschutz durch Feststellungsklage.....	40
E Bescheid gemäß § 218 AO	44
2. Kapitel: Anrechnung.....	45
A Anrechnung auf die Einkommensteuer	45
I. Preußisches EStG 1891 und 1906 (keine Anrechnungsvorschriften).....	45
II. (Reichs)EStG 1920.....	46
III. EStG 1925	47
IV. EStG 1934 bis EStG 1974.....	48
V. EStG ab 1975.....	48
B Anrechnung auf die Körperschaftsteuer.....	49
C Anrechnung auf die Gewerbesteuer	50
I. Regelung in Preußen.....	51
II. Regelung in Bayern.....	51
III. Regelung auf Reichs- und Bundesebene	52
D Anrechnung auf die Vermögensteuer	53
3. Kapitel: Leistungsgebot (Entwicklung von § 299 Abs. 4 RAO 1919 bis § 254 Abs. 1 Satz 1 AO)	55
4. Kapitel: Erstattung und Rückforderung (Entwicklung von §§ 151 ff. RAO bis § 37 Abs. 2 AO und § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG).....	59
A Erstattungsrecht als historischer Ausgangspunkt für den Abrechnungsbescheid	60
B Einführung des Abrechnungsbescheids als eigenständige Regelung.....	60
C Erstattung nach der AO	61
I. Verwirklichung des Erstattungsanspruch i.e.S.	62
1. Fehlzahlungsfälle.....	62
2. Festsetzungsfälle	63
II. Verwirklichung des Rückforderungsanspruchs	64

1. Fehlzahlungsfälle	64
2. Festsetzungsfälle	65

Dritter Teil

Die sog. Anrechnungsverfügung als Vorstufe der Rechnungslegung durch Abrechnungsbescheid.....	67
---	----

1. Kapitel: Keine gesetzliche Regelung	68
--	----

2. Kapitel: Das Wesen der sog. Anrechnungsverfügung	69
---	----

A Rechtliche Qualifikation der sog. Anrechnungsverfügung	69
--	----

I. Die Rechtsprechung der obersten Steuergerichte	69
---	----

1. RFH	69
--------------	----

2. BFH	70
--------------	----

II. Die Verwaltungsauffassung	73
-------------------------------------	----

III. Der Meinungsstand in der Literatur	74
---	----

1. Die herrschende Auffassung.....	74
------------------------------------	----

2. Andere Stimmen im Schrifttum.....	75
--------------------------------------	----

IV. Eigene Auffassung	79
-----------------------------	----

1. Der Begriff des Verwaltungsakts in § 118 Satz 1 AO	79
---	----

2. Frage nach der Rechtsgrundlage und der Notwendigkeit einer regelnden Maßnahme des Finanzamts.....	82
--	----

a) Tilgung durch "Anrechnung"	84
-------------------------------------	----

b) Tilgung durch Eintritt der auflösenden Bedingung	85
---	----

c) Tilgung durch Aufrechnung	88
------------------------------------	----

d) Unmittelbare Tilgungswirkung der Anrechnungsteuern	89
---	----

aa) Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Vermögensteuer-Vorauszahlungen	89
--	----

bb) Durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG)	91
---	----

α) Einbehaltene Lohnsteuer.....	92
---------------------------------	----

β)	Einbehaltene Kapitalertragsteuer	93
γ)	Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen.....	93
cc)	Körperschaftsteuer.....	94
dd)	Bauabzugsteuer	97
3.	Funktionale Bestimmung des Verwaltungsakts über den Rechtsschutz (teleologischer Ansatz)	98
4.	Systematisch-logische Auslegung.....	99
a)	Schweigen des Gesetzes einerseits und gesetzliche Regelung andererseits.....	99
b)	Parallelität von Verwaltungsakten.....	101
c)	§ 233a Abs. 5 Satz 1, 2. HS AO kein Beleg für den Verwaltungsaktscharakter der Anrechnungsverfügung	102
aa)	Soll-Verzinsung contra Ist-Anrechnung.....	102
bb)	Versteckte Gesetzesinterpretation	105
d)	Ermessensentscheidung gemäß § 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 EStG.....	110
B	Folgerungen aus den verschiedenen Auffassungen zur Rechtsnatur der Anrechnungsverfügung	119
I.	Frage der Bindung an die Anrechnungsverfügung im Verfahren nach § 218 Abs. 2 AO	119
1.	Die höchstrichterliche Rechtsprechung.....	119
a)	Vor dem Inkrafttreten der AO	119
b)	Die Linie des BFH unter der Geltung der AO	120
aa)	Der VII. Senat des BFH.....	120
bb)	Der I. Senat des BFH.....	122
2.	Das Schrifttum.....	122
3.	Die Verwaltungsauffassung.....	124
4.	Eigene Auffassung.....	124
a)	Keine Bindung an den Nicht-Verwaltungsakt "Anrechnungsverfügung"	124
b)	Zur von der h.M. vertretenen Bindungswirkung eines Verwaltungsakts "Anrechnungsverfügung"	125

aa)	Inhaltliche Übereinstimmung von Anrechnungsverfügung und Abrechnungsbescheid im Kernbereich.....	125
bb)	Rangordnung von Anrechnungsverfügung und Abrechnungsbescheid	125
cc)	Bestandskraft, Tatbestandswirkung und Vertrauensschutz.....	127
dd)	"Abrechnungsverfügung" als teilbarer Verwaltungsakt	129
II.	Korrektur der Anrechnungsverfügung	132
1.	Rücknahme	132
a)	§ 130 Abs. 1 AO (Rücknahme belastender Anrechnungsverfügungen)	133
b)	§ 130 Abs. 2 AO (Rücknahme begünstigender Anrechnungsverfügungen)	135
2.	Widerruf.....	137
3.	Kritik an der Anwendung der Korrekturvorschriften der §§ 130 f. AO	137
III.	Rechtsschutz.....	143
1.	Rechtsbehelf nach der h.M.	143
2.	Kritik an der h.M.....	145
Vierter Teil		
	Der sog. Abrechnungsbescheid.....	151
1.	Kapitel: Zur Rechtsnatur des Abrechnungsbescheids.....	151
A	Systematische Stellung der Vorschrift innerhalb der AO (Erhebungsverfahren)	151
I.	Trennung von Festsetzungs- und Erhebungsverfahren.....	151
II.	Folgen der Trennung	152
III.	Einschränkung.....	153
1.	Überprüfung der Wirksamkeit der Bescheide i.S. von § 218 Abs. 1 AO	153
2.	Überprüfung der Vorauszahlungsschuld.....	154
B	Die gesetzliche Regelung des § 218 Abs. 2 AO	156

I.	Entscheidung über die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis durch "Verwaltungsakt"	156
1.	Grundsätzlich festgesetzte Ansprüche gemäß § 218 Abs. 1 AO als Grundlage für die Entscheidung gemäß § 218 Abs. 2 AO (echter Abrechnungsbescheid).....	157
2.	Keine abschließende Aufzählung in § 218 Abs. 1 AO	159
a)	Das Anerkenntnis der Steuer- oder Haftungsschuld	159
b)	Bescheid nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 Satz 8 EStG	160
3.	Ausnahmsweise Verwirklichung, ohne dass eine vorherige Festsetzung gesetzlich vorgesehen ist.....	160
a)	Auffassungen im Schrifttum	161
b)	Die Rechtsprechung des BFH.....	163
c)	Eigene Position	165
aa)	Anspruch auf Säumniszuschläge	166
α)	Anspruchsentstehung durch gesetzliche Regelung im Erhebungsteil der AO	166
β)	Streit um Entstehung und Bemessung.....	167
bb)	Erstattungsanspruch (§ 37 Abs. 2 AO).....	168
α)	Erstattung nach Wegfall des rechtlichen Grundes durch Ergehen eines Steuerbescheids.....	169
β)	Der sog. reine Erstattungsanspruch	171
cc)	Steuerabzugsbetrag nach § 58 Abs. 3 EStG, § 9 DB-StÄndG (DDR)	174
dd)	"Abrechnungsbescheid" als Grundlage für die Verwirklichung der Ansprüche i.S. von § 218 Abs. 1 AO ?.....	176
II.	"Verwirklichung der Ansprüche im Sinne des Absatzes 1" (§ 218 Abs. 2 Satz 1 AO).....	177
1.	Tatbestandsverwirklichung	177
2.	Verwirklichung durch Bescheid.....	178

3.	Verwirklichung im Erhebungsverfahren durch Leistungsgebot und Erfüllung.....	179
4.	Verwirklichung durch Vollstreckung.....	181
5.	Ergebnis.....	181
III.	Die Streitbefangenheit der "Verwirklichung" als Tatbestandsmerkmal.....	181
1.	Verfahrensökonomie als Hintergrund des Tatbestandmerkmals der Streitigkeit.....	182
a)	Kein Anspruch auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids.....	183
b)	Der Bescheid nach § 218 Abs. 2 AO als einziges formelles An- und Abrechnungsinstrument.....	184
2.	Modifizierung des Begriffs der Streitigkeit als Tatbestandselement in § 218 Abs. 2 AO.....	184
2. Kapitel:	Funktionen des Verwaltungsakts nach § 218 Abs. 2 AO	187
A	Der eigentliche Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO	188
I.	Funktionen des eigentlichen Abrechnungsbescheids	188
1.	Entlastungsfunktion und Begrenzung des Streitstoffs	188
2.	Streitschlichtungs- und Befriedungsfunktion	188
3.	Vereinfachungsfunktion	189
4.	Rechtsschutzfunktion.....	189
5.	Vorrang- und Ausschließlichkeitsfunktion	191
II.	Typologie des eigentlichen Abrechnungsbescheids	192
1.	Horizontale Betrachtung	192
a)	Zahlung (§§ 47, 224, 224a, 225 AO).....	193
b)	Aufrechnung (§§ 47, 226 AO)	193
c)	Verrechnung (Ausübung des Bestimmungsrechts nach § 225 Abs. 1 AO).....	194
d)	Umbuchung.....	195
e)	Erlöschen von Gesetzes wegen	195
f)	Verwirkung	195

g)	Erlass (§§ 47, 163, 227 AO)	196
h)	Weitere Fälle der Befriedigung durch Vollstreckung	196
2.	Vertikale Betrachtung	196
a)	Wirksamkeit des einzelnen Erlöschensvorgangs	197
b)	Einwendungen gegen die Grundlage für die Verwirklichung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 218 Abs. 1 Satz 1, 1. HS. AO)	197
c)	Streit um die Wirksamkeit einer Abtretung des Steuergläubigers	198
d)	Streit um die Feststellungen in der Anrechnungsverfügung	198
e)	Streitigkeiten im Zusammenhang mit Erstattungs-, Vergütungs- und Rückforderungsansprüchen	199
aa)	Abtretung von Erstattungsansprüchen	199
bb)	Pfändung von Erstattungsansprüchen	200
cc)	Erstattung bei Gesamtschuldnerschaft	201
dd)	Erstattung von Kindergeld	201
ee)	Erstattungs- und Vergütungsansprüche im Insolvenzverfahren	202
B	Der festsetzende Bescheid nach § 218 Abs. 2 AO	203
I.	Gewährung effektiven Rechtsschutzes	204
II.	Verfahrensökonomie	204
 Fünfter Teil		
Auswirkungen von Anrechnung und Abrechnung auf andere Entscheidungen, Verfahren und Rechtsinstitute		
		209
1.	Kapitel: Abrechnung und Leistungsgebot	209
A	Das Verhältnis von sog. Anrechnungsverfügung zum Leistungsgebot	211
I.	Die sog. Anrechnungsverfügung als unselbständiger Teil des Leistungsgebots	211

II.	Auswirkungen der Anrechnung auf das Leistungsgebot.....	212
B	Das Verhältnis von Abrechnungsbescheid zum Leistungsgebot	214
2. Kapitel:	Fälligkeit der Abschlusszahlung und Zahlungsverjährung.....	216
A	Allgemeines zur Fälligkeit.....	217
B	Abschlusszahlung für die Einkommensteuer und Zahlungsverjährung	218
I.	Fälligkeit einer zeitverzögerten Abschlusszahlung.....	218
II.	BFH-Rechtsprechung zur Fälligkeit der Abschlusszahlung bei Auseinanderfallen von Steuerfestsetzung und Anforderung der Abschlusszahlung	218
III.	Kritische Würdigung der BFH-Rechtsprechung.....	220
IV.	Ausgleich etwaiger Nachteile für den Steuerschuldner durch früheren Beginn des Fristlaufs für die Zahlungsverjährung	224
V.	Zwischenergebnis: Die Fälligkeitsanordnung in § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG betrifft lediglich die Abschlusszahlung. Sie knüpft an die Bekanntgabe des Steuerbescheids und nicht der Anrechnungsverfügung an.	225
VI.	Zahlungsverjährung in Hinterziehungsfällen	225
1.	Frage der Gesetzeslücke	226
a)	Grundsatz der einheitlichen Zahlungsverjährung bei unanfechtbaren Verwaltungsakten.....	226
b)	Fehlen einer gesonderten Verjährungsregelung für Zahlungsansprüche, die erst durch Verkürzung im Erhebungsverfahren entstanden sind, als Gesetzeslücke	227
2.	Lückenausfüllung durch Analogie	229
a)	Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	230
b)	Auffassung des BFH	231
c)	Meinungsstand in der Literatur.....	232

3. Gesetzes- oder Rechtsanalogie.....	233
Sechster Teil	
Zusammenfassung der Ergebnisse.....	235
Literaturverzeichnis	241