

Aktuelles zur Haftung im Steuerrecht

17. Leipziger Steuerfachtag (23.09.2022)

Rico Deutschendorf, Rechtsanwalt und
Fachanwalt für Steuerrecht, Leipzig

www.steuerhaft.de

Gliederung

- I. Einstieg
- II. Formell-rechtliche Einwendungen
- III. Materiell-rechtliche Einwendungen
- IV. Verfahrensrechtliche Fragen

Gliederung

- I. Einstieg**
- II. Formell-rechtliche Einwendungen
- III. Materiell-rechtliche Einwendungen
- IV. Verfahrensrechtliche Fragen

28.09.2022

www.steuerhaft.de

3

I. Einstieg

- **Grundsätze zur Haftung im Steuerrecht**
- **Haftungsbescheid als Ermessensentscheidung**
- **Einwendungen gegen Haftungsbescheide**
- **Zweigledrige Prüfung und deren Zeitpunkt**
- **Literaturempfehlungen**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

4

Grundsätze zur Haftung im Steuerrecht

- Haftung = Einsteher-Müssen für **fremde Steuerschulden**
- Steuerschuldner ≠ Haftungsschuldner; „**Exklusivität**“
- **Gesamtschuldnerschaft** zwischen Steuerschuldner und Haftungsschuldner(n)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

5

Haftungsbescheid als Ermessensentscheidung

- Ermessensentscheidung
 - **Entschließungsermessen** („Ob“)
 - **Auswahlermessen** („Wie“; Auswahl unter mehreren Haftungsschuldnern)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

6

Haftungsbescheid als Ermessensentscheidung

- Entschließungsermessen idR. unproblematisch
 - Verhinderung Steuerausfälle
 - Haftungsinanspruchnahme = Regelfall, wenn Steuer uneinbringlich

- **„Vorprägung“** des Ermessens bei Vorsatz oder besonders grober Fahrlässigkeit
 - insb. Steuerhinterzieherhaftung (§ 71 AO)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

7

Einwendungen gegen Haftungsbescheide

- formell-rechtliche Einwendungen
 - falscher Bescheidtyp
 - fehlerhafte Bekanntgabe / Zustellung
 - Unzuständigkeit
 - Verfahrensfehler
 - Formfehler

28.09.2022

www.steuerhaft.de

8

Einwendungen gegen Haftungsbescheide

- materiell-rechtliche Einwendungen
 - Hauptschuld besteht nicht (mehr)
 - Haftungstatbestand nicht erfüllt
 - Ermessensfehler
 - Festsetzungsverjährung eingetreten

28.09.2022

www.steuerhaft.de

9

Einwendungen gegen Haftungsbescheide

► Praxis-Tipp

- „durchschlagende“ Einwendungen: nicht erfüllter Haftungstatbestand, fehlerhafte Ermessensausübung oder Festsetzungsverjährung
- formell-rechtliche Einwendungen: kaum praxisrelevant, da vielfach nachträglich heilbar

28.09.2022

www.steuerhaft.de

10

Zweigliedrige Prüfung und deren Zeitpunkt

Prüfung der Rechtmäßigkeit eines HB	Stufe 1	Stufe 2
Prüfungsprogramm	Haftungstatbestand erfüllt?	Ermessen fehlerfrei ausgeübt?
maßgeblicher Prüfungszeitpunkt	Sach- und Rechtslage zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG	Sach- und Rechtslage bei letzter Verwaltungsentscheidung (idR. Einspruchsentscheidung)
BFH, 20.09.2016, X R 36/15		

28.09.2022

www.steuerhaft.de

11

Literaturempfehlungen

- Lehr-/Handbücher:
 - Halaczinsky, Die Haftung im Steuerrecht, 4. Aufl. **2013**
 - Nacke, Die Haftung für Steuerschulden, 4. Aufl. **2017**
 - Pump/Fittkau, Die Vermeidung der Haftung für Steuerschulden, 2. Aufl. 2021
 - Pump/Fittkau, Die Vermeidung der Haftung des GmbH-Geschäftsführers für Steuerschulden der GmbH, 2. Aufl. 2021
 - Streck/Kamps/Olgemöller, Der Steuerstreit, 4. Aufl. **2017**, Rn. 669ff.

28.09.2022

www.steuerhaft.de

12

Literaturempfehlungen

- Kommentare:
 - Klein, AO, 16. Aufl. 2020
 - Tipke/Kruse, AO/FGO (Loseblatt)

- Zeitschriften:
 - AO-StB
 - DStR
 - StBp

28.09.2022

www.steuerhaft.de

13

Gliederung

- I. Einstieg
- II. Formell-rechtliche Einwendungen**
- III. Materiell-rechtliche Einwendungen
- IV. Verfahrensrechtliche Fragen

28.09.2022

www.steuerhaft.de

14

II. Formell-rechtliche Einwendungen

- **Falscher Bescheidtyp**
- **Fehlerhafte Bekanntgabe / Zustellung**
- **Unterlassene Anhörung**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

15

Falscher Bescheidtyp

- **Ausgangspunkt: „Exklusivität“**
- **Haftungsschuldner: Haftungsbescheid**
- **Steuerschuldner: Steuerbescheid**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

16

Falscher Bescheidtyp

- FA erlässt „falschen“ Bescheidtyp
 - Haftungsbescheid statt Steuerbescheid oder
 - Steuerbescheid statt Haftungsbescheid

- Auslegung (+)

- Umdeutung (-)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

17

Falscher Bescheidtyp

- Auslegung
 - Bescheid, der seiner Überschrift und seinem Tenor nach eine Steuerfestsetzung ist (**„Bescheid über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer“**), kann als Haftungsbescheid ausgelegt werden

» Thüringer FG, 21.11.2018, 4 K 712/15 (Rev. BFH, I R 14/20)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

18

Falscher Bescheidtyp

- Auslegung
 - mit „**Haftungsbescheid**“ überschriebener Bescheid kann als zusammengefasster Haftungs- und Steuerbescheid (Sammelbescheid) ausgelegt werden
 - fehlerhafte Überschrift (Bezeichnung) eines VA steht nicht entgegen
 - » **BFH, 01.09.2021, VI R 38/19** mit Verweis auf Thüringer FG, 21.11.2018, 4 K 712/15 (Rev. BFH, I R 14/20)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

19

Falscher Bescheidtyp

- Umdeutung: Steuerbescheid in Haftungsbescheid oder umgekehrt (-)

AO § 128

...

(3) Eine Entscheidung, die nur als gesetzlich gebundene Entscheidung ergehen kann, kann nicht in eine Ermessensentscheidung umgedeutet werden.

...

28.09.2022

www.steuerhaft.de

20

Falscher Bescheidtyp

- Rechtsfolge:
 - Nichtigkeit (-)
 - nur **rechtswidrig (anfechtbar)**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

21

Falscher Bescheidtyp

► Praxis-Tipp

- Einwand „falscher Bescheidtyp“ sollte man noch nicht im Einspruchsverfahren vorbringen, sondern erst im anschließenden Klageverfahren vor dem FG
- anderenfalls droht Korrektur (spätestens) in der Einspruchsentscheidung

28.09.2022

www.steuerhaft.de

22

Falscher Bescheidtyp

- Ausnahme: **LSt-Haftung – Wahlrecht des FA**
 - Haftungsschuldner (= Arbeitgeber) kann durch **Haftungsbescheid** (§ 42d EStG) **oder** durch **Steuerbescheid** (LSt-Nachforderungsbescheid) in Anspruch genommen werden
 - auch **Sammelbescheide zulässig** („Lohnsteuerhaftungs- und -nachforderungsbescheid“ o. ä.)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

23

Falscher Bescheidtyp

► Praxis-Tipp

- Vorsicht bei Einspruch / Klage gegen Sammelbescheide
- richtet sich Einspruch oder Klage nur gegen LSt-Nachforderungsbescheid, dann wird Haftungsbescheid bestandskräftig (und umgekehrt)
- bei fachkundig Vertretenen besteht keine Möglichkeit, Einspruch oder Klage auch gegen den LSt-Haftungsbescheid gerichtet auszulegen
 - **FG Köln, 27.11.2019, 13 K 927/16, rkr.**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

24

Falscher Bescheidtyp

- Ausnahme bei **Steuerhinterziehung**?
 - FG Hamburg: bei Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei kann Steuerschuldner (gleichzeitig) auch Haftungsschuldner gemäß § 71 AO sein
 - Exklusivität von Steuerschuld und Haftung „kein Dogma“
 - » **FG Hamburg, 18.11.2016, 4 V 142/16, rkr.** und weitere (Tabaksteuer-Hinterziehung)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

25

Falscher Bescheidtyp

- Ausnahme bei **Steuerhinterziehung**?
 - BFH: **nein!**
 - *„Das FG [Hamburg] ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass eine Inanspruchnahme des Klägers als Haftungsschuldner nach § 71 AO möglich ist, obwohl der Kläger nach den Feststellungen des FG Steuerschuldner gemäß § 23 Abs. 1 Satz 2 TabStG war. Der Senat hält daran fest, dass sich Steuerschuldnerschaft und Haftungsschuldnerschaft gegenseitig ausschließen.“*
 - » **BFH, 23.06.2020, VII R 56/18**; s. auch BFH, 24.10.2017, VII B 99/17

28.09.2022

www.steuerhaft.de

26

Falscher Bescheidtyp

- Exkurs: Haftungsbescheid vs. **Feststellungsbescheid**
gemäß **§ 251 Abs. 3 AO**
 - **Insolvenzverfahren** gegen **Haftungsschuldner**:
Bescheid (§ 251 Abs. 3 AO), worin Haftungsanspruch
(Insolvenzforderung) festgestellt wird
 - (zusätzlicher) HB unzulässig
 - » **FG Münster, 10.03.2021, 13 K 1023/18 F, rkr.**; s.
auch BFH, 31.01.2012, I S 15/11.

28.09.2022

www.steuerhaft.de

27

Fehlerhafte Bekanntgabe / Zustellung

- Bekanntgabe: idR. „Drei-Tages-Fiktion“ bzw. „-Frist“
des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO
- ggf. längerer Postlauf bei **privaten** Postdienstleistern
unter Einschaltung von **Subunternehmern** zu
berücksichtigen – Widerlegung der
Zugangsvermutung
 - » **BFH, 07.05.2019, III B 59/18; 14.06.2018, III R
27/17**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

28

Fehlerhafte Bekanntgabe / Zustellung

► Praxis-Tipp

- für Einhaltung Festsetzungsfrist genügt es, dass (Steuer-)Bescheid vor deren Ablauf das FA verlassen hat (§ 169 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 AO)
- (Steuer-)Bescheid muss zwar tatsächlich zugehen; genügt aber, wenn Zugang erst nach Ablauf Festsetzungsfrist
- Verweisung in § 191 Abs. 3 S. 1 AO: gilt auch für HB

28.09.2022

www.steuerhaft.de

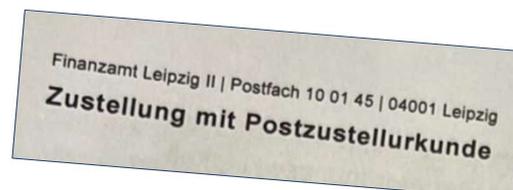
29

Fehlerhafte Bekanntgabe / Zustellung

▪ Bekanntgabe HB durch **Zustellung** zulässig

– § 122 Abs. 5 AO → VwZG → §§ 177ff. ZPO

– **Haftungsfalle!**



28.09.2022

www.steuerhaft.de

30

Fehlerhafte Bekanntgabe / Zustellung

FG Rheinland-Pfalz, 07.05.2021, 4 K 1932/20, rkr.

Sachverhalt:

- Einspruchsentscheidung vom 27.08.2020, an Prozessbevollmächtigten des Klägers
- am **28.08.2020** (Freitag), 13.30 Uhr, **Zustellung** der Einspruchsentscheidung mittels **PZU** (Einwurf Briefkasten)
- am 29.09.2020 (Dienstag) erhob der Prozessbevollmächtigte Klage
- freitags sei sein Büro nur bis 12:00 Uhr besetzt, Einspruchsentscheidung habe er daher erst am 31.08.2020 (Montag) erhalten

28.09.2022

www.steuerhaft.de

31

Fehlerhafte Bekanntgabe / Zustellung

FG Rheinland-Pfalz, 07.05.2021, 4 K 1932/20, rkr.

Entscheidung:

- Klageerhebung am 29.09.2020 unzulässig, da verfristet
- Zustellung am 28.08.2020, Ablauf der Klagefrist daher am 28.09.2020
- keine Wiedereinsetzung

28.09.2022

www.steuerhaft.de

32

Fehlerhafte Bekanntgabe / Zustellung

- Beweiskraft der Zustellungsurkunde
 - **öffentliche Urkunde**, erbringt **vollen Beweis** der in ihr bezeugten Tatsachen (§ 418 Abs. 1 ZPO i. V. m. § 182 Abs. 1 S. 2 ZPO)
 - Beweis der **Unrichtigkeit** der bezeugten Tatsachen ist zulässig (§ 418 Abs. 2 ZPO) – erforderlich: voller **Gegenbeweis**

» **Hessisches FG, 14.04.2021, 9 K 1720/18, rkr.;**
FG Münster, 23.09.2020, 7 K 2256/19, rkr.

28.09.2022

www.steuerhaft.de

33

Unterlassene Anhörung

- § 91 Abs. 1 AO: „soll“ = Anhörungspflicht
 - auch dann, wenn Haftungsinanspruchnahme nach § 71 AO (Steuerhinterzieher-Haftung) erfolgen soll
- » **BFH, 15.06.2021, VII B 18/21 (AdV)**
- Verstoß: keine Konsequenz, da heilbar bis Abschluss FG-Verfahren (§ 126 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 AO)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

34

Gliederung

- I. Einstieg
- II. Formell-rechtliche Einwendungen
- III. Materiell-rechtliche Einwendungen**
- IV. Verfahrensrechtliche Fragen

28.09.2022

www.steuerhaft.de

35

III. Materiell-rechtliche Einwendungen

- Hauptschuld besteht nicht (mehr)
- Haftungstatbestand nicht erfüllt
- Ermessensfehler
- Festsetzungsverjährung

28.09.2022

www.steuerhaft.de

36

Hauptschuld besteht nicht (mehr)

- Art der Hauptschuld: idR. Steuerschuld
 - ggf. auch steuerliche Nebenleistungen
 - Haftung für Haftungsschulden
 - **keine Haftung für Duldungsverpflichtung**

» FG Münster, 20.11.2019, 9 K 315/17 K, rkr.

28.09.2022

www.steuerhaft.de

37

Hauptschuld besteht nicht (mehr)

- **„Akzessorietät“**: Haftungsanspruch grds. von Bestand und Höhe der **Hauptschuld** abhängig
- wichtige **Ausnahmen**:
 - **Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei** (§ 191 Abs. 5 S. 2 AO, vgl. auch § 219 S. 2 AO)
 - **Drittwirkung** der Steuerfestsetzung (§ 166 AO)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

38

Hauptschuld besteht nicht (mehr)

AO § 191

...

(5) Ein Haftungsbescheid kann nicht mehr ergehen,

1. soweit die Steuer gegen den Steuerschuldner nicht festgesetzt worden ist und wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist auch nicht mehr festgesetzt werden kann,

2. soweit die gegen den Steuerschuldner festgesetzte Steuer verjährt ist oder die Steuer erlassen worden ist.

Dies gilt nicht, wenn die Haftung darauf beruht, dass der Haftungsschuldner Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei begangen hat.

28.09.2022

www.steuerhaft.de

39

Hauptschuld besteht nicht (mehr)

- gefährlich: Drittwirkung der Steuerfestsetzung

AO § 166

Ist die Steuer dem Steuerpflichtigen gegenüber unanfechtbar festgesetzt, so hat dies neben einem Gesamtrechtsnachfolger auch gegen sich gelten zu lassen, wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten.

28.09.2022

www.steuerhaft.de

40

Hauptschuld besteht nicht (mehr)

► Praxis-Tipp

- § 166 AO gilt nur, wenn Anfechtungs- bzw. Vertretungsbefugnis während der gesamten Dauer der Anfechtungsfrist (Einspruchs- oder Klagefrist) bestand

– **BFH, 24.08.2004, VII R 50/03**; *Rüsken* in Klein, AO, § 166 Rn. 9

28.09.2022

www.steuerhaft.de

41

Hauptschuld besteht nicht (mehr)

▪ **Drittwirkung** der Steuerfestsetzung (§ 166 AO)

- Ausnahme: **Vorbehalt** der **Nachprüfung**

» **BFH, 22.04.2015, XI R 43/11**

- Gegen Ausnahme: **kein Widerspruch** im **Insolvenzverfahren**

» **BFH, 16.05.2017, VII R 25/16** und weitere

28.09.2022

www.steuerhaft.de

42

Hauptschuld besteht nicht (mehr)

► Praxis-Tipp

- falls § 166 AO (dem ersten Anschein nach) greift, prüfen, ob **Festsetzung der Hauptschuld nichtig** ist
 - **nichtige** Steuerfestsetzung kann **keine (Dritt-)Wirkung** entfalten
 - BFH, 06.09.2017, IV R 1/16
 - **Schätzungsbescheide**: selbst grobe Schätzungsfehler führen grds. nur zur Anfechtbarkeit (keine Nichtigkeit)
 - BFH, 12.12.2017, VIII R 6/14 m. w. N.

28.09.2022

www.steuerhaft.de

43

Haftungstatbestand nicht erfüllt

- Vertreter (§ 69 AO)
- Steuerhinterziehung (§ 71 AO)
- GbR-Gesellschafter (§ 128 HGB analog)
- Aufgehoben: Schuldhaft nicht abgeführte USt (§ 25d UStG a. F.)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

44

Vertreter (§ 69 AO) – Grundstruktur

- Haftender Personenkreis (§§ 34, 35, 36 AO)
- Pflichtverletzung
- Steuerschaden
- Kausalität
- Grobes Verschulden (Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

45

Vertreter (§ 69 AO) – haftender Personenkreis

- **nominelle** und faktische Vertreter (Geschäftsführer)
 - **zivil- bzw. gesellschaftsrechtliche Bestellung** allein maßgeblich
 - Eintragung (oder Löschung) im Handelsregister haftungsrechtlich nicht erforderlich und unbeachtlich

» *Rüsken* in Klein, AO, § 34 Rn. 6 m. w. N.

28.09.2022

www.steuerhaft.de

46

Vertreter (§ 69 AO) – haftender Personenkreis

- **nominelle** und faktische Vertreter (Geschäftsführer)

– falsch (oder jedenfalls missverständlich) **FG Münster, 17.02.2021, 7 K 63/19 L, rkr.**

- misst Umstand Bedeutung bei, dass GF bei Pflichtverletzung im HR eingetragen war

28.09.2022

www.steuerhaft.de

47

Vertreter (§ 69 AO) – haftender Personenkreis

- **Director** einer britischen **Ltd.** (mit Niederlassung in D) möglicher Haftungsschuldner (+)

» **FG Köln, 19.07.2018, 13 K 3142/13; FG Berlin-Brandenburg, 26.11.2015, 9 V 9170/14**

– „**Brexit means Brexit**“ – Auswirkungen?

28.09.2022

www.steuerhaft.de

48

Vertreter (§ 69 AO) – haftender Personenkreis

– **BMF, 30.12.2020**, IV A 3 – S 0284/20/10006 :003,
BStBl. I 2021, 46

- „Ein-Personen-Ltd.“ → **Gesamtrechtsnachfolge** mit
Ablauf 31.12.2020 auf Gesellschafter

– **mE.:** wenn Gesellschafter-Director = Gesamt-
rechtsnachfolger = dann wird er Steuerschuldner
(§ 45 Abs. 1 AO); kein Haftungsschuldner mehr;
„Exklusivität“, **HB unzulässig**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

49

Vertreter (§ 69 AO) – haftender Personenkreis

► Praxis-Tipp

- HB ggü. (ehemaligem) Director sollte mit dieser Begründung angefochten werden
- Rspr. dazu bisher (-), daher „mit Vorsicht genießen“
- nur **BFH, 13.10.2021, I B 31/21:** „Brexit“ führe dazu, dass Ltd. zivilrechtlich ihre Rechtsfähigkeit verliert; sei aber weiterhin KSt-Subjekt (besagt aber nichts für steuerliche Haftung)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

50

Vertreter (§ 69 AO) – haftender Personenkreis

- „Schattendasein“: **§ 36 AO**

AO § 36

Das Erlöschen der Vertretungsmacht oder der Verfügungsmacht lässt die nach den §§ 34 und 35 entstandenen Pflichten unberührt, soweit diese den Zeitraum betreffen, in dem die Vertretungsmacht oder Verfügungsmacht bestanden hat und soweit der Verpflichtete sie erfüllen kann.

- **§ 394 Abs. 1 FamFG** (Amtslöschung wg. Vermögenslosigkeit); § 66 Abs. 5 GmbHG
 » **SächsFG, 10.12.2021, 1 V 657/21**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

51

Vertreter (§ 69 AO) – Pflichtverletzung

- **steuerliche Pflichten** des Vertretenen, insb.
 - Steuererklärungspflichten (§ 149 Abs. 1 AO iVm. Einzelsteuergesetzen)
 - Steuerentrichtungspflicht (§ 34 Abs. 1 S. 2 AO)
- **mehrere Vertreter / Geschäftsführer** einer GmbH
 - solidarische Verantwortung (Grundsatz der Gesamtverantwortung)
 - schriftliche und im Vorhinein abgefasste Aufgabenverteilung kann grds. zu einer Entlastung (Enthaftung) führen
 » **BFH, 17.09.2019, VII R 5/18**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

52

Vertreter (§ 69 AO) – Pflichtverletzung

- neuer **§ 15b InsO** (mWv. 01.01.2021)

InsO § 15b

...

(8) ¹Eine Verletzung steuerrechtlicher Zahlungspflichten liegt nicht vor, wenn zwischen dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit nach § 17 oder der Überschuldung nach § 19 und der Entscheidung des Insolvenzgerichts über den Insolvenzantrag Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nicht oder nicht rechtzeitig erfüllt werden, sofern die Antragspflichtigen ihren Verpflichtungen nach § 15a nachkommen. ...

28.09.2022

www.steuerhaft.de

53

Vertreter (§ 69 AO) – Steuerschaden und Haftungsumfang

- Haftung umfasst auch die infolge Pflichtverletzung zu zahlenden **Säumniszuschläge** (§ 69 S. 2 AO)
 - **verfassungsrechtliche Zweifel** an Höhe der Säumniszuschläge, die nach 31.12.2018 entstanden
 - » **BFH, 23.05.2022, V B 4/22 (AdV)**
 - Zweifel „schlagen“ auf Haftungsinanspruchnahme „durch“
 - » **FG Berlin-Brandenburg, 10.06.2020, 9 V 9266/19**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

54

Vertreter (§ 69 AO) – Steuerschaden und Haftungsumfang

► Praxis-Tipp

- Schuldner der Säumniszuschläge (Steuerschuldner): Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheides (§ 218 Abs. 2 AO); gegen Abrechnungsbescheid Einspruch / AdV
- Haftungsschuldner: kann im Haftungsverfahren Einwendungen gegen die Höhe der Hauptschuld (hier: Säumniszuschläge) vorbringen
 - § 166 AO im Erhebungsverfahren (insb. auf Abrechnungsbescheid) nicht anwendbar.
 - Ausn.: widerspruchslose Anmeldung der Säumniszuschläge zur Insolvenztabelle

28.09.2022

www.steuerhaft.de

55

Vertreter (§ 69 AO) – grobes Verschulden

- „**schwere Krankheit** schützt vor Haftung nicht“
 - grobe Fahrlässigkeit auch bei **schwerer Krankheit bzw. Arbeitsunfähigkeit des Vertreters**, wenn der Vertreter einen Dritten mit der Geschäftsführung (insb. Erfüllung der steuerlichen Pflichten) beauftragt, diesen jedoch nicht überwacht hat („**Überwachungsverschulden**“)
 - » **FG Münster, 17.02.2021, 7 K 63/19 L, rkr.**; FG Sachsen-Anhalt, 24.11.2016, 6 K 822/13 und 6 K 823/13, rkr.

28.09.2022

www.steuerhaft.de

56

Vertreter (§ 69 AO) – grobes Verschulden

- durch **Beauftragung StB** kann grobes Verschulden entfallen, wenn:
 - StB dem Vertretenen als zuverlässig bekannt
 - Vertretene sich auf Sachkunde des StB verlässt
 - Vertretene keinen Anlass hat, steuerliche Korrektheit der Arbeit des StB in Frage zu stellen
 - Vertretene den StB vollständig und richtig informiert hat und Auskunft erhalten hat, dass steuerliche Pflichten nicht zu erfüllen seien
 - » **BFH, 14.12.2021, VII R 32/20**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

57

Vertreter (§ 69 AO) – grobes Verschulden

BFH, 18.09.2018, XI R 54/17

„Wer den Anforderungen an einen gewissenhaften Geschäftsführer nicht persönlich entsprechen kann, muss von der Übernahme des Geschäftsführeramtes absehen bzw. es niederlegen, oder die Hilfe eines Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe in Anspruch nehmen, um eine Haftungsanspruchnahme nach § 69 AO zu vermeiden ...“

28.09.2022

www.steuerhaft.de

58

Vertreter (§ 69 AO) – grobes Verschulden

FG Berlin-Brandenburg, 10.06.2020, 9 V 9266/19, rkr. (Hauptsacheverfahren unter Az. 9 K 9123/19 anhängig)

Sachverhalt:

- HB gegen GF einer GmbH
- Hintergrund: ua. Bildung von Rückstellungen für Rekultivierung, nach Ansicht FA zu Unrecht
- Antragsteller wandte ua. ein, dass GmbH steuerlich vertreten war
- FA ging hierauf nicht ein, auch grobes Verschulden nur formelhaft bejaht

28.09.2022

www.steuerhaft.de

59

Vertreter (§ 69 AO) – grobes Verschulden

FG Berlin-Brandenburg, 10.06.2020, 9 V 9266/19, rkr. (Hauptsacheverfahren unter Az. 9 K 9123/19 anhängig)

Entscheidung:

- FG gewährte AdV (gg. Sicherheitsleistung)
- Rückstellungen: umfangreiches steuerrechtliches Fachwissen erforderlich
- „so gut wie gar keine sachverhaltsbezogenen Ausführungen“ zum groben Verschulden
- Einwand steuerlicher Vertretung vom FA ignoriert
- daher Sachverhalt noch aufklärungsbedürftig

28.09.2022

www.steuerhaft.de

60

Vertreter (§ 69 AO) – grobes Verschulden

► Praxis-Tipp

- häufig bejaht FA grobes Verschulden nur formelhaft oder mit bloßen Behauptung, der Vertreter (Geschäftsführer) habe „*vorsätzlich, jedenfalls grob fahrlässig*“ gehandelt
 - das reicht nicht aus; grobes Verschulden muss FA „sachverhaltsbezogen“, also unter Angabe von Tatsachen, begründen
 - Darlegungs- und Feststellungslast trägt FA

28.09.2022

www.steuerhaft.de

61

Vertreter (§ 69 AO) – grobes Verschulden

► Praxis-Tipp

- immer prüfen, ob Steuerschuldner (zB. GmbH) und/oder Vertreter (zB. Geschäftsführer) im Haftungszeitraum steuerlich bzw. anwaltlich beraten/vertreten war
- meist kann Jahre später im Haftungsverfahren nicht (mehr) nachgewiesen werden, wann und wie der Berater informiert wurde und wie dessen rechtliche Auskunft lautete – „*Ich hab' da mal angerufen*“ reicht auf keinen Fall; Feststellungslast: Haftungsschuldner.

28.09.2022

www.steuerhaft.de

62

Vertreter (§ 69 AO) – grobes Verschulden

- **Vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt**

- lässt Pflichten des GF unberührt

- u. U. aber grobes Verschulden zu verneinen

» **BFH, 14.12.2021, VII R 32/20 m. w. N.**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

63

Vertreter (§ 69 AO) – grobes Verschulden

BFH, 14.12.2021, VII R 32/20

„Danach muss der in Haftung genommene Geschäftsführer substantiiert darlegen und ggf. nachweisen, welche Schritte er zur Zahlung der Steuer am Fälligkeitstag eingeleitet hatte und dass und aus welchen Gründen sich deren Weiterverfolgung wegen der Haltung des vorläufigen Insolvenzverwalters als sinnlos darstellte ... Im Regelfall ist vom Geschäftsführer zumindest eine entsprechende dokumentierte Anfrage an den vorläufigen Insolvenzverwalter zu erwarten. Nur in seltenen Ausnahmefällen kann darauf verzichtet werden, wenn nämlich konkrete und eindeutige objektive Anhaltspunkte für die Sinnlosigkeit einer solchen Anfrage bestehen. In diesem Zusammenhang ist die Rechtsprechung des Senats zu beachten, nach der ein hypothetischer Kausalverlauf keine Berücksichtigung finden kann ...“

28.09.2022

www.steuerhaft.de

64

Vertreter (§ 69 AO) – grobes Verschulden

- **Vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt**
 - Nachweis gelungen z. B. in FG Berlin-Brandenburg, 31.05.2018, 9 K 9247/15
 - zwar Zurückverweisung durch BFH, 22.10.2019, VII R 30/18; zweiter Rechtsgang: wiederum Klagestattgabe
 - » **FG Berlin-Brandenburg, 08.10.2020, 9 K 9247/15, rkr.**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

65

Steuerhinterziehung (§ 71 AO) – Grundstruktur

- Beteiligung an (vollendeten) Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei
- Steuerschaden
- Kausalität zwischen Beteiligung an Steuerhinterziehung / Steuerhehlerei und Steuerschaden

28.09.2022

www.steuerhaft.de

66

Steuerhinterziehung (§ 71 AO) – Allgemeines

- **keine Haftung** nach § 71 AO für **Kirchensteuer**
 - **BGH, 25.03.2021, 1 StR 242/20**; 17.04.2008, 5 StR 547/07: keine Steuerhinterziehung (ggf. aber Betrug)
 - **FG Köln, 24.10.12, 15 K 66/12, rkr.**, unter Verweis auf BGH 17.04.2008, 5 StR 547/07
 - Problematik übersehen bei FG München, 08.05.2012, 8 V 625/12; ähnlich auch FG Münster, 24.11.2010, 8 K 4132/07

28.09.2022

www.steuerhaft.de

67

Steuerhinterziehung (§ 71 AO) – Allgemeines

► Praxis-Tipp

- (BGH-)Rechtsprechung hilft nur bei Haftungsanspruchnahme nach § 71 AO
 - nicht dagegen bei (ggf. parallel anzuwendenden) anderen Haftungsnormen, etwa §§ 69, 34 AO oder § 42d Abs. 1 EStG
- keine Haftung nach § 71 AO bei (Subventions-)Betrug (BFH, 19.12.2013, III R 25/10)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

68

Steuerhinterziehung (§ 71 AO) – Beteiligung an Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei

- **Tatvollendung** erforderlich
 - **versuchte** Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei **genügt nicht**

» **FG Berlin-Brandenburg, 17.12.2019, 4 K 4241/16, rkr.**; FG München, 20.05.2014, 2 K 2289/11, rkr.; BFH, 13.07.1994, I R 112/93

28.09.2022

www.steuerhaft.de

69

Steuerhinterziehung (§ 71 AO) – Beteiligung an Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei

- **„In-Unkenntnis-Lassen“** (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO), wenn FA alle für Steuerfestsetzung wesentlichen Tatsachen bereits kennt (-)
 - » OLG Oldenburg, 10.07.2018, 1 Ss 51/18; OLG Köln, 31.01.2017, III-1 RVs 253/16
 - » ebenso **FG Münster, 24.06.2022, 4 K 135/19 E**; **FG Düsseldorf, 26.05.2021, 5 K 143/20 U, rkr.**
- Konsequenz: Tatvollendung (-), allenfalls Versuch; daher § 71 AO (-)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

70

Steuerhinterziehung (§ 71 AO) – Beteiligung an Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei

- **Vorsatz** erforderlich; leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO) erfüllt § 71 AO nicht

► Praxis-Tipp

- Kampf um Abgrenzung zwischen (bedingtem) Vorsatz und Leichtfertigkeit – insb. im Steuerstrafverfahren – muss daher immer auch vor dem Hintergrund einer drohenden Haftungsanspruchnahme gemäß § 71 AO geführt werden

28.09.2022

www.steuerhaft.de

71

Steuerhinterziehung (§ 71 AO) – Beteiligung an Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei

FG Hamburg, 03.05.2018, 4 V 271/17, rkr.

- aus Begründung des HB müssen sich insb. auch die subjektiven Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei (= Vorsatz) ergeben
- nur formelhafte Ausführungen oder gar der falsche „Textbaustein“ genügen nicht

28.09.2022

www.steuerhaft.de

72

Steuerhinterziehung (§ 71 AO) – Beteiligung an Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei

- Beteiligung von Berufsträgern an Steuerhinterziehung ihrer Mandanten und „**berufstypisches Verhalten**“

– insb. Vorwurf der Beihilfe

– „Dauerbrenner“ im Steuerstrafrecht – mittlerweile auch im steuerlichen Haftungsrecht angekommen

» **FG Köln, 10.04.2019, 9 K 167/15, rkr.; FG Berlin-Brandenburg, 06.03.2018, 9 K 9306/12** (Rev. BFH, VII R 29/18)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

73

Steuerhinterziehung (§ 71 AO) – Verhältnis zum Steuerstrafverfahren

- zwei voneinander **unabhängige Verfahren**
- strafrechtliche Verurteilung wegen Steuerhinterziehung **nicht** Voraussetzung für Haftung
- Einstellung des Steuerstrafverfahrens schließt Haftungsinanspruchnahme nicht aus

28.09.2022

www.steuerhaft.de

74

Steuerhinterziehung (§ 71 AO) – Verhältnis zum Steuerstrafverfahren

- **keine Bindungswirkung** von Strafurteilen für Haftungsverfahren
 - FA oder FG darf sich aber eine (rechtskräftige) strafrechtliche Verurteilung zu Eigen machen, wenn Haftungsschuldner dagegen keine substantiierten Einwendungen erhebt und unter Beweis stellt

» **FG Berlin-Brandenburg, 14.07.2021, 9 V 9046/21, rkr.;** BFH, 23.04.2014, VII R 41/12 (st. Rspr.)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

75

Steuerhinterziehung (§ 71 AO) – Verhältnis zum Steuerstrafverfahren

► Praxis-Tipp

- auch **Selbstanzeige** (§ 371 AO) führt – sofern sie wirksam ist – (nur) zur Straffreiheit bei Steuerhinterziehung
- Erlass eines HB, insb. aufgrund von § 71 AO, gleichwohl zulässig
- Vorliegen einer tatbestandsmäßigen, rechtswidrigen und schuldhaften Tat wird durch die Selbstanzeige nicht berührt
- Selbstanzeige ebnet geradezu Weg für eine Haftung nach § 71 AO

28.09.2022

www.steuerhaft.de

76

GbR-Gesellschafter (§ 128 HGB analog) – Allgemeines

- außer **Gesellschafterstellung** keine weiteren Voraussetzungen für Haftung erforderlich

- **verschuldensunabhängig**

– Verschulden kann aber im Rahmen der Ermessensausübung berücksichtigt werden

» **FG Münster, 14.05.2020, 5 K 256/18 U, rkr.**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

77

GbR-Gesellschafter (§ 128 HGB analog) – § 93 InsO

InsO § 93

Ist das Insolvenzverfahren über das Vermögen einer Gesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit oder einer Kommanditgesellschaft auf Aktien eröffnet, so kann die persönliche Haftung eines Gesellschafters für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft während der Dauer des Insolvenzverfahrens nur vom Insolvenzverwalter geltend gemacht werden.

- zulässig wäre jedoch bspw. Haftungsbescheid gem. §§ 69, 34 AO, denn insoweit keine Sperrwirkung des § 93 InsO

28.09.2022

www.steuerhaft.de

78

GbR-Gesellschafter (§ 128 HGB analog) – § 93 InsO

- für auf § 93 InsO iVm. § 128 HGB gestützte Klage des Insolvenzverwalters (Kläger): **Finanzrechtsweg**
- Insolvenzverwalter macht Haftungsanspruch als gesetzlicher Prozessstandschafter für das FA geltend
- Haftungsschuldner ist Beklagter

» **BFH, 10.11.2020, XI S 17/20**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

79

GbR-Gesellschafter (§ 128 HGB analog) – § 93 InsO

- bei GewSt-Forderungen ist in den „Flächenstaaten“ allerdings Verwaltungsrechtsweg gegeben

» vgl. OVG Bautzen, 23.05.2018, 5 A 68/18

28.09.2022

www.steuerhaft.de

80

Aufgehoben: Schuldhaft nicht abgeführte USt (§ 25d UStG a. F.)

- mWv. 01.01.2002 eingeführt (Zweck: insb. Kompensierung von USt-Ausfällen bei „betrügerischen“ Karussell- und Kettengeschäften)
- in der Praxis aber nur sehr selten angewandt; mWv. 01.01.2020 aufgehoben – auch das gibt es
- zugleich mWv. 01.01.2020 **§ 25f UStG neu** eingefügt (Versagung Vorsteuerabzug und Steuerbefreiung bei Beteiligung an Steuerhinterziehung); jedoch keine Haftungsnorm

28.09.2022

www.steuerhaft.de

81

Ermessensfehler – Sachverhaltsermittlung

- fehlerfreie Ermessensausübung (§ 191 Abs. 1 S. 1 AO: „kann“) durch FA setzt zwingend voraus, dass Sachverhalt umfassend ermittelt wurde
- Mängel bei Sachverhaltsermittlungen führen idR. dazu, dass HB ermessensfehlerhaft ist

» SächsFG, 16.12.2021, 8 K 623/21; FG Nürnberg, 03.07.2019, 5 K 827/16, rkr.

28.09.2022

www.steuerhaft.de

82

Ermessensfehler – Sachverhaltsermittlung

► Praxis-Tipp

- Sachverhaltsermittlung auch vom Berater häufig vernachlässigt
- für alle Verfahrensstadien: Wichtigste ist die Arbeit am Sachverhalt
- streitige Verfahren – insb. bei der Abwehr von HB – gewinnt man meist über den Sachverhalt und das Verfahrensrecht, weniger über das materielle Steuerrecht

28.09.2022

www.steuerhaft.de

83

Ermessensfehler – „Vorprägung“

- Ermessensentscheidung (Entschließungs- und Auswahlermessen) des FA ist im Fall einer Steuerhinterziehung bzw. Steuerhehlerei **vorgeprägt**, so dass es einer besonderen Begründung der Ermessensbetätigung nicht bedarf

» **st. Rspr.**, zB. BFH, 12.09.2014, VII B 99/13 mwN.

28.09.2022

www.steuerhaft.de

84

Ermessensfehler – „Vorprägung“

- für ordnungsgemäße Ausübung des Entschließungs-
ermessens soll es bereits genügen, dass das FA auf
die BGH-Rspr. zum vorgeprägten Ermessen
ausdrücklich Bezug nimmt

» **FG Düsseldorf, 29.10.2019, 10 K 1908/15 H, rkr.**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

85

Ermessensfehler – Entschließungsermessen

- Haftung des Arbeitgebers (§ 42d EStG) setzt **kein Verschulden** voraus
 - allerdings kann Grad des Verschuldens iRd.
Entschließungsermessens Bedeutung erlangen.
 - **unterlässt** Arbeitgeber, eine **Anrufungsauskunft**
gemäß § 42e EStG einzuholen, obwohl dies angezeigt
war, handelt er **grob schuldhaft**

» **Niedersächsisches FG, 27.10.2021, 14 K 239/18, rkr.**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

86

Ermessensfehler – Entschließungsermessen

- § 69 S. 2 AO: Haftung auch für Säumniszuschläge

– Zahlungsunfähigkeit Schuldner: Erlass der Säumniszuschläge (§ 227 AO), idR. Hälfte

– bei HB iRd. Ermessens zu berücksichtigen

» **BFH, 14.12.2021, VII R 32/20; 14.12.2021, VII R 14/19**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

87

Ermessensfehler – Auswahlermessen

- § 69 AO: mehrere Geschäftsführer in gleicher Höhe in Haftung zu nehmen, Differenzierung der Höhe nach grds. unzulässig

» **Schleswig-Holsteinisches FG, 05.02.2019, 1 K 42/16, rkr.**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

88

Ermessensfehler – Auswahlermessen

- Arbeitgeber vs. Geschäftsführer
 - FA übt Auswahlermessen fehlerhaft aus, wenn es ohne nähere Begründung nur Arbeitgeber (GmbH) für LSt in Haftung nimmt (§ 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG), obwohl auch Haftung des (formellen oder faktischen) GmbH-Geschäftsführers (§§ 69, 34, 35 AO) in Betracht kommt

» **BFH, 02.09.2021, VI R 47/18**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

89

Ermessensfehler – Auswahlermessen

- iRd. **Auswahlermessens bei § 71 AO** unerheblich, dass die **Vorteile aus Steuerstraftat** einem anderen zugeflossen sind, da eine Steuerhinterziehung auch zugunsten eines Dritten begangen werden kann
 - Begehung der Tat zu eigenen Gunsten und zu Gunsten eines Dritten ist gleichwertig; kein Rangverhältnis

» **FG Düsseldorf, 29.10.2019, 10 K 1908/15 H, rkr.**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

90

Ermessensfehler – Auswahlermessen

- § 128 HGB (analog): ermessensgerecht, alle G'ter in Anspruch zu nehmen
 - keine Rangordnung
 - Verschuldensgrad kann berücksichtigt werden, muss aber nicht

» **FG Münster, 14.05.2020, 5 K 256/18 U**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

91

Ermessensfehler – Auswahlermessen

- ermessensfehlerhaft, wenn FA Auswahlermessen lediglich damit begründet, der **Aufenthaltort** eines anderen (potenziellen) Haftungsschuldners sei **unbekannt** und daher eine Vollstreckung ihm gegenüber aussichtslos

» **FG Hamburg, 22.02.2022, 2 V 16/21, rkr.**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

92

Ermessensfehler – Auswahlermessen

- **Begründung** des Auswahlermessens
 - genügt nicht, lediglich mitzuteilen, dass das FA die Inanspruchnahme anderer Personen als Haftungsschuldner geprüft habe
 - insb. ist auch Ergebnis dieser Prüfung mitzuteilen
 - § 30 AO (Steuergeheimnis) steht nicht entgegen
- » nochmals **FG Hamburg, 22.02.2022, 2 V 16/21, rkr.**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

93

Ermessensfehler – Ergänzung von Ermessenserwägungen

- § 102 S. 2 FGO: FA darf **Ermessenserwägungen** bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens (also vor dem FG) **ergänzen**
 - Vorschrift einschränkend zu verstehen: „Ergänzung“ nur dann, wenn FA seine (bisherigen) Ermessenserwägungen vertieft, verbreitert oder verdeutlicht
- » **st. Rspr., z. B. BFH, 27.11.2019, XI R 56/17**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

94

Ermessensfehler – Ergänzung von Ermessenserwägungen

BFH, 27.11.2019, XI R 56/17

„Nicht dagegen ist die Behörde befugt, Ermessenserwägungen im finanzgerichtlichen Verfahren erstmals anzustellen, die Ermessensgründe auszuwechseln oder vollständig nachzuholen. Eine Heilung der behördlichen Entscheidung bei fehlerhaftem EntschlieÙungs- oder Auswahlmessen, Über- oder Unterschreitung des Ermessens sowie bei erheblichen Mängeln in der Sachverhaltsermittlung ist im Wege einer Ergänzung nach § 102 Satz 2 FGO nicht möglich ...“

28.09.2022

www.steuerhaft.de

95

Ermessensfehler – Ergänzung von Ermessenserwägungen

► **Achtung!**

- allerdings darf nach der Rspr. das FA im Klageverfahren einen HB komplett ersetzen und in dem neuen HB erstmalige Ermessenserwägungen anstellen
- neuer HB wird Gegenstand des Klageverfahrens (§ 68 S. 1 FGO)
- darin liege keine unzulässige Umgehung des § 102 S. 2 FGO, beide Regelungen stünden gleichrangig nebeneinander
 - **FG Münster, 29.08.2019, 5 K 4028/16 U**; BFH, 16.12.2008, I R 29/08

28.09.2022

www.steuerhaft.de

96

Festsetzungsverjährung – Allgemeines

AO § 191

...

(3) ¹Die Vorschriften über die Festsetzungsfrist sind auf den Erlass von Haftungsbescheiden entsprechend anzuwenden. ²Die Festsetzungsfrist beträgt vier Jahre, in den Fällen des § 70 bei Steuerhinterziehung zehn Jahre, bei leichtfertiger Steuerverkürzung fünf Jahre, in den Fällen des § 71 zehn Jahre. ³Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Tatbestand verwirklicht worden ist, an den das Gesetz die Haftungsfolge knüpft.

...

...

28.09.2022

www.steuerhaft.de

97

Festsetzungsverjährung – Festsetzungsfrist

- § 191 Abs. 3 S. 2 AO:

- grds. 4 Jahre

- 5 Jahre „*bei leichtfertiger Steuerverkürzung*“

- 10 Jahre „*in den Fällen des § 70 bei Steuerhinterziehung*“ und „*in den Fällen des § 71*“

28.09.2022

www.steuerhaft.de

98

Festsetzungsverjährung – Festsetzungsfrist

- 10jährige Festsetzungsfrist
 - nur bei Haftungs-TBen § 70 AO (bei Steuerhinterziehung) und § 71 AO
 - bei anderen Haftungs-TBen (z. B. § 69 AO) nicht
 - auch dann nicht, wenn Steuern hinterzogen wurden

» **FG Berlin-Brandenburg, 17.12.2019, 4 K 4241/16** (Rev. BFH, VII R 5/20); BFH, 04.09.2002, I B 145/01.

28.09.2022

www.steuerhaft.de

99

Festsetzungsverjährung – Fristbeginn

- Ablauf des Kalenderjahrs, in dem TB verwirklicht, an den Gesetz Haftungsfolge knüpft (§ 191 Abs. 3 S. 3 AO)
 - maßgeblich: Erfüllung Haftungsnorm (zB. Verletzung der Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen oder Verletzung Steuerentrichtungspflicht), nicht Entstehung und Fälligkeit der Erstschuld, Eintritt eines fiskalischen Schadens oder Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der vertretenen Gesellschaft

» **FG Münster, 16.07.2019, 5 K 2887/16, rkr., mwN.**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

100

Festsetzungsverjährung – Fristbeginn

- **Fristbeginn bei mehreren Pflichtverletzungen?**
 - nicht eindeutig geklärt
 - **BFH, 19.01.2021, VII R 38/19**, (nur) zur Frage, wann Haftungsschuld insolvenzrechtlich begründet ist (Auslegung, „Gesamtschau“)
 - wohl auf Beginn Festsetzungsfrist übertragbar

28.09.2022

www.steuerhaft.de

101

Festsetzungsverjährung – Fristbeginn

Beispiel: Mehrere Pflichtverletzungen

Sachverhalt:

FA nimmt GF einer GmbH für USt-Schulden 2012 der GmbH nach §§ 69, 34 Abs. 1 AO in Haftung. Im Haftungsbescheid wirft man dem GF vor, er habe:

- a) zum gesetzlichen Fälligkeitstermin (31.05.2013) keine USt-Jahreserklärung für 2012 abgegeben und
- b) die daraufhin mittels Bescheid vom 15.01.2015 nachgeforderte USt für 2012 nicht entrichtet.

Beginn der Festsetzungsverjährung?

28.09.2022

www.steuerhaft.de

102

Festsetzungsverjährung – Fristbeginn

Beispiel: Mehrere Pflichtverletzungen

Lösung:

Hier kommen zwei verschiedene Zeitpunkte in Betracht:

- a) Ablauf des 31.12.2013 und
- b) Ablauf des 31.12.2015.

„Je nachdem“ könnte die Festsetzungsfrist schon abgelaufen sein oder auch nicht.

28.09.2022

www.steuerhaft.de

103

Festsetzungsverjährung – Fristbeginn

BFH, 19.01.2021, VII R 38/197

*„Welches die maßgebliche Handlung bzw. Unterlassung ist, ist dem **Haftungsbescheid zu entnehmen**, um dessen Wirksamkeit die Beteiligten streiten. ... Das FA muss für die Festsetzung des Haftungsanspruchs auf eine **bestimmte Pflichtverletzung** abstellen ... Bezogen auf die konkrete Handlung bzw. Unterlassung müssen **alle Tatbestandsvoraussetzungen** des § 69 AO erfüllt sein. Kommen als Pflichtverletzungen die **Nichtabgabe von Steuererklärungen** und die **Nichtzahlung fälliger Steuern** in Betracht, können sich durch den bloßen Zeitablauf Unterschiede bei der Feststellung der Kausalität der Pflichtverletzung für den eingetretenen Schaden ergeben ... Eine Gesamtschau dieser Ausführungen ergibt, dass der Ausfall der Steuerschuld und damit auch der Haftungsschaden durch die Nichtzahlung der in den Schätzungsbescheiden festgesetzten Beträge verursacht worden ist.“*

28.09.2022

www.steuerhaft.de

104

Festsetzungsverjährung – Fristbeginn

- Fristbeginn bei Steuerhinterziehung (§ 71 AO)

– da § 71 AO **vollendete** Steuerhinterziehung voraussetzt, beginnt Festsetzungsfrist mit Ablauf des KJ, in dem die Tatvollendung eintritt

» **Hessisches FG, 02.06.2021, 4 K 107/18, rkr.;**
näher zur Tatvollendung *Jäger* in Klein, AO,
§ 370 Rn. 90ff.

28.09.2022

www.steuerhaft.de

105

Festsetzungsverjährung – Ablaufhemmung

AO § 191

(3) ... ⁴Ist die Steuer, für die gehaftet wird, noch nicht festgesetzt worden, so endet die Festsetzungsfrist für den Haftungsbescheid nicht vor Ablauf der für die Steuerfestsetzung geltenden Festsetzungsfrist; andernfalls gilt § 171 Abs. 10 sinngemäß. ...

AO § 171

(10) ¹Soweit für die Festsetzung einer Steuer ein Feststellungsbescheid, ein Steuermessbescheid oder ein anderer Verwaltungsakt bindend ist (Grundlagenbescheid), endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids. ...

28.09.2022

www.steuerhaft.de

106

Festsetzungsverjährung – Ablaufhemmung

- Zweck: „Gleichlauf“ zwischen Festsetzungsfrist Steuerschuld und Haftungsschuld
- § 191 Abs. 3 S. 4, 2. HS iVm. § 171 Abs. 10 S. 1 AO bestimmt keinen absoluten Endzeitpunkt, sondern nur den frühestmöglichen Zeitpunkt des Verjährungseintritts
 - aA. *Hild* (Zweijahresfrist bei einem Steuerhaftungsbescheid – ein häufig übersehener Einwendungsansatz, DStR 2018, 2620): wenn bereits Steuerbescheid erlassen wurde, dann müsse HB zwingend innerhalb von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Steuerbescheides erlassen werden

28.09.2022

www.steuerhaft.de

107

Festsetzungsverjährung – Ablaufhemmung

► Achtung!

- Auffassung von *Hild* klingt zunächst verlockend, **widerspricht** aber **BFH, 22.06.2011, VII S 1/11**
 - BFH im Aufsatz nicht mal erwähnt – methodisch schlecht und sehr gefährlich für die Praxis!
- ausdrückliche Bezugnahme auf BFH und Absage an *Hild* durch **FG Berlin-Brandenburg, 17.12.2019, 4 K 4241/16, rkr.** und **Hessisches FG, 02.06.2021, 4 K 107/18**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

108

Gliederung

- I. Einstieg
- II. Formell-rechtliche Einwendungen
- III. Materiell-rechtliche Einwendungen
- IV. Verfahrensrechtliche Fragen**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

109

IV. Verfahrensrechtliche Fragen

- **Versäumte Einspruchsfrist: „Notfallkoffer“**
- **Beschwer bzw. richtiger Einspruchsführer**
- **Anfechtung von Sammel(haftungs)bescheiden**
- **Austausch der Haftungsnorm oder der Haftungsgrundlage**
- **Finanzrechtsweg bei Haftung für Kirchensteuer?**
- **Verfahrenskosten bei Abhilfe im Klageverfahren**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

110

Versäumte Einspruchsfrist: „Notfallkoffer“

- **Rechtsbehelfsbelehrung** fehlerhaft / unterblieben?
 - Einspruch binnen Jahresfrist (§ 356 Abs. 2 S. 1 AO)

- **Wiedereinsetzungsantrag** (§ 110 AO)
 - Problem: **Zurechnung Vertreterverschulden** (auch steuerl. Bevollmächtigte, § 110 Abs. 1 S. 2 AO)
 - nicht schuldhaft, wenn HB erforderliche Begründung fehlt oder Anhörung unterblieben und **dadurch** Einspruchsfrist versäumt (§ 126 Abs. 3 S. 1 AO)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

111

Versäumte Einspruchsfrist: „Notfallkoffer“

- Antrag auf **Rücknahme** (§ 130 AO)?
 - §§ 164f., 172ff. AO (-), sondern §§ 129ff. AO
 - § 130 Abs. 1 AO: kann (Ermessen)
 - **Ablehnung** grds. **nicht ermessensfehlerhaft**, wenn Rücknahmegründe schon mittels Einspruch hätten vorgebracht werden können

» **BFH, 19.01.2021, VII R 38/19** (speziell zur Rücknahme eines HB)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

112

Beschwer bzw. richtiger Einspruchsführer

FG Düsseldorf, 08.12.2020, 10 K 3508/18 H(U) (Rev. BFH, VII R 4/21)

Sachverhalt:

- FA nahm B als Geschäftsführer der A-UG (haftungsbeschränkt) für deren Steuerschulden in Anspruch (§§ 69, 34 Abs. 1 AO)
- Einspruch durch Bevollmächtigte; „B für die A-UG“, „wir zeigen an, die rechtlichen Interessen der A-UG“ zu vertreten; Einspruch nicht begründet
- FA erfasste UG als Einspruchsführerin und wies Einspruch mit Einspruchsentscheidung mangels Beschwer als unzulässig zurück
- neue Prozessbevollmächtigte erhoben Klage: sowohl im Namen der A-UG als auch im Namen von B

28.09.2022

www.steuerhaft.de

113

Beschwer bzw. richtiger Einspruchsführer

FG Düsseldorf, 08.12.2020, 10 K 3508/18 H(U) (Rev. BFH, VII R 4/21)

Entscheidung:

- **Klage des B** mangels Rechtsschutzbedürfnis **unzulässig**, da durch Einspruchsentscheidung nicht beschwert (Inhaltsadressatin = A-UG)
- **Klage der A-UG** zwar zulässig, aber **unbegründet** (A-UG durch Einspruchsentscheidung nicht in ihren Rechten verletzt, da Einspruch zu Recht mangels Beschwer als unzulässig zurück gewiesen)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

114

Anfechtung von Sammel(haftungs)bescheiden

- **„Sammelhaftungsbescheide“** = mehrere Haftungsansprüche äußerlich in einem Bescheid
- **„Sammelbescheide“** = Haftungs- und Steuerbescheid äußerlich in einem Bescheid
- Achtung: tatsächlich alle Haftungsansprüche / Steuerfestsetzungen angefochten? (ansonsten **teilweise Bestandskraft**)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

115

Anfechtung von Sammel(haftungs)bescheiden

Beispiel

In einem HB gemäß §§ 69, 34 Abs. 1 AO ggü. einem Geschäftsführer einer GmbH sind folgende Positionen aufgeführt:

- 1. USt 2017
- 2. USt-Voranmeldung Januar 2018
- ... [USt-Voranmeldungen Februar bis November 2018]
- 13. Umsatzsteuervoranmeldung Dezember 2018
- 14. Verspätungszuschläge zur USt
- 15. Säumniszuschläge zur USt

28.09.2022

www.steuerhaft.de

116

Anfechtung von Sammel(haftungs)bescheiden

Beispiel

- 16. KSt 2017
- 17. Säumniszuschläge zur KSt
- 18. SolZ zur KSt 2017
- 19. Säumniszuschläge zum SolZ zur KSt 2017
- 20. Vollstreckungskosten

Anwalt des Geschäftsführers legt „gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes ... vom 01.04.2020 wegen Umsatzsteuer Einspruch ein. Die Begründung bleibt einem gesonderten Schriftsatz vorbehalten.“

Einspruchs begründung folgt aber nicht.

28.09.2022

www.steuerhaft.de

117

Austausch der Haftungsnorm oder der Haftungsgrundlage

- **Austausch der Haftungsnorm** (zB. anfangs § 69 AO, später § 71 AO) zulässig, wenn gleicher Lebenssachverhalt betroffen
 - andere rechtliche Würdigung des gleichen Sachverhalts möglich
 - Wesensgehalt des HB dadurch nicht geändert

28.09.2022

www.steuerhaft.de

118

Austausch der Haftungsnorm oder der Haftungsgrundlage

- **Austausch der Haftungsgrundlage** (= des Lebenssachverhalts) – jedenfalls nach Ergehen der Einspruchsentscheidung unzulässig
 - Wesensgehalt des HB / der Einspruchsentscheidung dadurch geändert

28.09.2022

www.steuerhaft.de

119

Austausch der Haftungsnorm oder der Haftungsgrundlage

SächsFG, 10.12.2021, 1 V 657/21, rkr.

Sachverhalt:

- HB ggü. Geschäftsführer einer GmbH wg. USt 2010 (Pflichtverletzung: Nichtabgabe USt-Jahreserklärung 2010)
- im Klageverfahren (nach Erlass der Einspruchsentscheidung) „schwenkt“ FA „um“ auf Nichtabgabe der USt-Voranmeldungen für 2010

Entscheidung:

- unzulässig, da Austausch der Haftungsgrundlage / anderer Lebenssachverhalt (ebenso **Nieders. FG, 09.07.2009, 11 K 524/08, rkr.**).

28.09.2022

www.steuerhaft.de

120

Finanzrechtsweg bei Haftung für Kirchensteuer?

- bspw. in **Niedersachsen** in Kirchensteuerangelegenheiten **Verwaltungsrechtsweg** (§ 10 Abs. 2 KiStRG)
 - gilt auch für **Haftung** für Kirchensteuer

» **Niedersächsisches FG, 27.10.2021, 14 K 239/18, rkr.**

- **Sachsen: Finanzrechtsweg** (§§ 36 Nr. 3 SächsJustizG, 13 Abs. 1 SächsKiStG)

28.09.2022

www.steuerhaft.de

121

Verfahrenskosten bei Abhilfe im Klageverfahren

- nicht selten **Abhilfe** des FA (**Rücknahme HB**) im Klageverfahren
 - Erledigung Hauptsache; Erledigungserklärung, Kosten trägt idR. FA (§ 138 Abs. 2 FGO)
 - nicht: Umstellung auf Fortsetzungsfeststellungsklage; mangels Feststellungsinteresse unzulässig, Kostentragung: Kläger (§ 135 AO)
 - » **Hessisches FG, 12.02.2021, 4 Ko 1076/20, rkr.**

28.09.2022

www.steuerhaft.de

122

Schluss

Vielen Dank!

Fragen?