

Haftung im Steuerrecht

Abwehr von Haftungsbescheiden

Rico Deutschendorf

Rechtsanwalt und

Fachanwalt für Steuerrecht

Kickerlingsberg 6

04105 Leipzig

E-Mail: info@steuerhaft.de

Internet: www.steuerhaft.de

Stand: September 2022

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	1
Vorwort.....	4
I. Einstieg	5
1. Grundsätze zur Haftung im Steuerrecht.....	5
2. Haftungsbescheid als Ermessensentscheidung.....	5
3. Einwendungen gegen Haftungsbescheide	6
a) Allgemeines	6
b) Checkliste.....	7
4. Zweigliedrige Prüfung und deren Zeitpunkt.....	8
5. Literaturempfehlungen	9
6. Vertiefung	10
II. Formell-rechtliche Einwendungen	11
1. Falscher Bescheidtyp	11
a) Haftungsbescheid vs. Steuerbescheid.....	11
b) Haftungsbescheid vs. Duldungsbescheid	15
c) Haftungsbescheid vs. Feststellungsbescheid gemäß § 251 Abs. 3 AO	16
d) Exkurs: Vollstreckung ohne Haftungsbescheid	16
2. Fehlerhafte Bekanntgabe oder Zustellung	17
3. Unzuständigkeit	20
4. Verfahrens- und Formfehler	20
a) Unterlassene Anhörung.....	20
b) Formfehler.....	22
III. Materiell-rechtliche Einwendungen	24
1. Hauptschuld besteht nicht (mehr)	24
a) Arten der Hauptschuld	24
b) Grundsatz der Akzessorietät	25
c) Ausnahme: Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei	26
d) Ausnahme: Drittwirkung der Steuerfestsetzung.....	26
e) Vertiefung.....	29
2. Haftungstatbestand nicht erfüllt	30
a) Vertreter (§ 69 AO).....	30
b) Steuerhinterziehung (§ 71 AO).....	50

c)	Datenübermittlungen (§ 72a AO).....	61
d)	Organschaft (§ 73 AO)	61
e)	Eigentümer von Gegenständen (§ 74 AO).....	63
f)	Betriebsübernehmer (§ 75 AO)	64
g)	Lohnsteuer (§ 42d EStG).....	65
h)	Personengesellschafter (§ 128 HGB bzw. § 128 HGB analog).....	65
i)	Firmenfortführung (§ 25 HGB)	67
j)	Betreiber elektronischer Schnittstellen (§ 25e UStG)	68
k)	Aufgehoben: Schuldhaft nicht abgeführte USt (§ 25d UStG aF.)	69
l)	ErbSt (§ 20 Abs. 3 ErbStG)	70
3.	Ermessensfehler	70
a)	Unvollständiger oder falscher Sachverhalt	71
b)	Entschließungsermessen	72
c)	Auswahlermessen	75
d)	Vorgeprägtes Ermessen bei Steuerhinterziehung.....	78
e)	Vertiefung.....	78
4.	Festsetzungsverjährung eingetreten.....	79
a)	Allgemeines	79
b)	Festsetzungsfrist.....	79
c)	Fristbeginn.....	80
d)	Anlaufhemmung.....	82
e)	Ablaufhemmung.....	82
f)	Haftungsnormen außerhalb des Steuerrechts	84
g)	Vertiefung.....	84
IV.	Verfahrensrechtliche Fragen.....	85
1.	Haftungsprüfungsverfahren	85
a)	Anhörung.....	85
b)	Ermittlung der Haftungsquote und Mitwirkungspflicht.....	86
2.	Einspruchsverfahren	88
a)	Versäumte Einspruchsfrist – „Notfall-Instrumente“	88
b)	Keine Beschwer bzw. falscher Einspruchsführer.....	90
c)	Anfechtung von Sammel(haftungs)bescheiden	91
d)	Austausch der Haftungsnorm oder der Haftungsgrundlage	93
e)	AdV-Antrag im Einspruchsverfahren	95

3.	Finanzgerichtsverfahren	101
a)	Finanzrechtsweg bei Haftung für Kirchensteuer?	101
b)	(Keine) Klagebefugnis des Haftungsschuldners für Steuerbescheide	102
c)	Kein Rechtsschutzbedürfnis nach Restschuldbefreiung.....	103
d)	Bezeichnung des Klagebegehrens	103
e)	Ergänzung von Ermessenserwägungen	104
f)	Verwertung steuerstrafrechtlicher Erkenntnisse	104
g)	„Personalkarussell“ und Befangenheit.....	105
h)	Kosten des Verfahrens	106
4.	Revisionsverfahren	108
a)	Löschung einer GmbH im Revisionsverfahrens.....	108
b)	„Ersetzung“ eines Haftungsbescheides in der Revision	108
5.	Erhebungsverfahren	109
a)	Zahlungsaufforderung bei Haftungsbescheiden (§ 219 AO)	109
b)	Säumniszuschläge auf Haftungsschulden.....	110
c)	Verlängerte Zahlungsverjährung	110
6.	Vertiefung	111
V.	Sonstiges.....	112
1.	Steuerrecht	112
a)	Rückstellungen für Haftungsinanspruchnahme	112
b)	Steuerliche Abzugsfähigkeit von Haftungsaufwendungen.....	112
c)	Verdeckte Gewinnausschüttung beim Gesellschafter und § 166 AO	113
2.	Steuerstrafrecht.....	114
a)	Haftungsprüfung allgegenwärtig.....	114
b)	Haftungsinanspruchnahme als Strafmilderungsgrund?	115
c)	Verhältnis zwischen Haftung und Einziehung	115
3.	(Steuer-)Beraterhaftung	116
4.	Vertiefung	117

Vorwort

Dieses Skript ist vom Praktiker für die Praxis. Es bietet eine **Auffrischung und Vertiefung** zur Haftung im Steuerrecht anhand von ausgewählten **aktuellen Entscheidungen des BFH und der Finanzgerichte**. Zielgruppe sind insbesondere Fachanwälte/innen für Steuerrecht und Rechtsanwälte/innen, die sich schwerpunktmäßig mit steuerrechtlichen Mandaten befassen oder steuer(haftungs)rechtlich interessiert sind, sowie Steuerberaterinnen und -berater.

Die Darstellung erfolgt stets unter dem **Blickwinkel des Beraters**, der mit der **Abwehr eines Haftungsbescheides** beauftragt ist. Dabei beschränke ich mich auf praxistypische Fälle und lasse „Lehrbuchkriminalität“ außen vor. Daher erhebt das Skript auch keinen Anspruch auf Wissenschaftlichkeit. Es orientiert sich durchgehend an der Rechtsprechung des BFH (Stichwort: „sicherster Weg“) und – soweit zu einer Rechtsfrage noch keine höchstrichterliche Entscheidung vorliegt – der Finanzgerichte.

In Teil I (Einstieg) geht es um Grundfragen bei der Abwehr von Haftungsbescheiden. Teil II befasst sich mit formell-rechtlichen und Teil III mit materiell-rechtlichen Einwendungen gegen Haftungsbescheide. Unter Teil IV sind verfahrensrechtliche Fragen dargestellt. Teil V schließt das Skript mit Querschnittsmaterien und sonstigen Fragen ab, die sich im Zusammenhang mit der Bearbeitung von Haftungsmandaten stellen können.

Das Skript hat den Stand September 2022.

Anregungen, Kritik und Verbesserungsvorschläge zum Skript nehme ich gern unter **info@steuerhaft.de** entgegen.

Rico Deutschendorf

I. Einstieg

1. Grundsätze zur Haftung im Steuerrecht

Fremde Steuerschuld. Haftung im Steuerrecht bedeutet das **Einstehen-Müssen** für die Steuern, die ein anderer schuldet (vgl. § 192 AO: „*verpflichtet ..., für die Steuer eines anderen einzustehen*“), also für eine **fremde Steuerschuld**.¹

„**Exklusivität.**“ Wer selbst eine (eigene) Steuer schuldet, kann nicht gleichzeitig auch für diese Steuer haften. Steuerschuld und Haftung schließen sich wechselseitig aus („**Exklusivität von Haftung und Steuerschuld**“).²

Gesamtschuldnerschaft. Der Haftende ist gegenüber dem FA ein zusätzlicher Zahlungspflichtiger neben dem Steuerschuldner. Steuerschuldner und Haftungsschuldner – oder auch mehrere Haftungsschuldner – sind **Gesamtschuldner** (§ 44 Abs. 1 S. 1 AO). Jeder Gesamtschuldner schuldet die gesamte Leistung (§ 44 Abs. 1 S. 2 AO).

2. Haftungsbescheid als Ermessensentscheidung

Haftungsanspruch. Wenn das FA einen Haftungsschuldner in Anspruch nehmen will, muss es einen **Haftungsbescheid** erlassen (§ 191 Abs. 1 S. 1 AO). Durch den Haftungsbescheid wird der Haftungsanspruch festgesetzt. Der Haftungsbescheid **konkretisiert** den kraft Gesetzes entstandenen **Haftungsanspruch** (§§ 37 Abs. 1, 38 AO) und bildet die Grundlage für dessen „Verwirklichung“ (§ 218 Abs. 1 S. 1 AO) bzw. Vollziehung.³

Ermessen. Haftungsbescheide sind **Ermessensentscheidungen** (§ 191 Abs. 1 S. 1 AO: „*kann*“). Die (pflichtgemäße, § 5 AO) Ermessensentscheidung beinhaltet

- das **Entschliessungsermessen** (Entscheidung, **ob** der Haftende überhaupt in Anspruch genommen werden soll) und
- das **Auswahlermessen** (**Auswahl** als Haftungsschuldner bei mehreren Haftenden).⁴

¹ Nacke, Rn. 1.1 m. w. N.; Halaczinsky, Rn. 2.

² St. Rspr., z. B. BFH, 24.10.2017, VII B 99/17 m. w. N.; *Rüsken* in Klein, AO, § 191 Rn. 15.

³ *Rüsken* in Klein, AO, § 191 Rn. 2.

⁴ *Rüsken* in Klein, AO, § 191 Rn. 31.

Das **Entschließungsermessen** ist **idR. unproblematisch**. Aufgabe des FA ist es, Steuerausfälle zu verhindern. Bei Uneinbringlichkeit der Steuer durch Steuerbescheid muss daher die Haftungsinanspruchnahme die Regel sein.⁵ Außerdem ist die **Ermessensentscheidung „vor-geprägt“** bei **besonders schwerer Schuld** (Vorsatz oder besonders grobe Fahrlässigkeit) des Haftenden, insb. in Fällen der Haftung bei Steuerhinterziehung (§ 71 AO).⁶

3. Einwendungen gegen Haftungsbescheide

a) Allgemeines

Bei der Abwehr von Haftungsbescheiden geht es häufig um „Alles oder Nichts“, d. h. um die **Aufhebung des Haftungsbescheides**. Hauptziel der Beratung und Vertretung wird im Regelfall die „Enthftung“ des Mandanten oder zumindest eine (erhebliche) **Reduzierung des Haftungsumfangs**⁷ sein. Dabei sollte die reduzierte Haftungssumme das Beraterhonorar, Gerichts- und sonstige Kosten des Steuerstreits übersteigen.⁸

Praxis-Tipp

Die Fehlerquote des FA ist beim Erlass von Haftungsbescheiden besonders hoch, jedenfalls deutlich höher als bei „normalen“ Steuerbescheiden. Entsprechend gut sind auch die Erfolgsaussichten eines Rechtsbehelfsverfahrens gegen einen Haftungsbescheid.⁹

Einwendungen gegen Haftungsbescheide lassen sich in **formell-rechtliche und materiell-rechtliche** unterteilen. Diese Unterscheidung soll nur die Strukturierung erleichtern, da insbesondere dem Finanzrichter die Unterscheidung zwischen formeller und materieller Rechtmäßigkeit bei der rechtlichen Überprüfung von Verwaltungsakten geläufig ist.

Die nachfolgende (grobe) Checkliste¹⁰ enthält zugleich den weiteren „Fahrplan“ für dieses Skript.

⁵ *Rüsken* in Klein, AO, § 191 Rn. 35 m. w. N.

⁶ → III. 3. d).

⁷ *Balmes/Ambroziak*, AO-StB 2009, 244.

⁸ Vgl. Streck/Kamps/Olgemöller, Rn. 19.

⁹ Ebenso Streck/Kamps/Olgemöller, Rn. 671, sowie Halaczynski, Rn. 24.

¹⁰ Eine viel umfangreichere Checkliste bei Nacke, Anh. 2 - BFH-Rechtsprechung zu den häufigsten Einwendungen gegen Haftungsbescheide auf der Grundlage der §§ 191, 34, 69 AO (übernommen von der OFD Karlsruhe).

b) Checkliste

- **Formell-rechtliche Einwendungen** (Zuständigkeit, Verfahren, Form)
 - **falscher Bescheidtyp:** FA hat einen Haftungsbescheid statt (richtigerweise) Steuerbescheid erlassen
 - **fehlerhafte Bekanntgabe bzw. Zustellung**
 - **Unzuständigkeit:** FA oder sonstige Behörde, die den Haftungsbescheid erlassen hat, war dafür gar nicht zuständig
 - **Verfahrensfehler:** FA sind bei Erlass des Haftungsbescheides Verfahrensfehler unterlaufen
 - **Formfehler:** FA sind bei Erlass des Haftungsbescheides Formfehler unterlaufen
- **Materiell-rechtliche Einwendungen**
 - **Hauptschuld** besteht nicht (mehr) oder nicht in voller Höhe („Akzessorietät“)
 - **Haftungstatbestand** nicht erfüllt
 - **Ermessensfehler** des FA
 - **Subsidiaritätsgrundsatz** vom FA nicht beachtet
 - **Festsetzungsverjährung** vor Erlass des Haftungsbescheides eingetreten¹¹

Praxis-Tipp

Haftungsbescheide „knackt“ man am häufigsten über den (nicht erfüllten) Haftungstatbestand, die fehlerhafte Ermessensausübung oder den Eintritt der Festsetzungsverjährung. Formell-rechtliche Einwendungen spielen in der Praxis dagegen kaum eine Rolle, da insb. Verfahrensfehler vom FA in vielen Fällen auch noch nachträglich geheilt werden können.

¹¹ Nach Nacke, Rn. 9.33, ist „*der Haftungsbescheid ... aus formellen Gründen rechtswidrig, wenn er bei steuerrechtlichen Haftungsvorschriften nicht innerhalb der Frist des § 191 Abs. 3 AO erlassen worden ist.*“; aufgrund von §§ 47, 37 Abs. 1 AO (Erlöschen der Haftungsschuld) behandle ich die Festsetzungsverjährung jedoch unter den materiell-rechtlichen Einwendungen.

4. Zweigliedrige Prüfung und deren Zeitpunkt

Die **Prüfung der Rechtmäßigkeit** eines Haftungsbescheides erfolgt nach der Rspr. **zweigliedrig** bzw. zweistufig:¹²

- **Stufe 1:** Ist der **Haftungstatbestand** erfüllt?
- **Stufe 2:** Wurde das **Ermessen** fehlerfrei ausgeübt?

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Prüfung bzw. Beurteilung der Rechtmäßigkeit eines Haftungsbescheides ist

- auf **Stufe 1 (Haftungstatbestand)** die Sach- und Rechtslage zum **Schluss der mündlichen Verhandlung** vor der Tatsacheninstanz (FG) und
- auf **Stufe 2 (Ermessen)** die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der **letzten Verwaltungsentscheidung (Einspruchsentscheidung)**.

BFH, 20.09.2016, X R 36/15

Sachverhalt: Das FA nahm den Kläger (= Landesverband einer politischen Partei) mittels Haftungsbescheid gemäß § 10b Abs. 4 S. 2 und 3 EStG in Anspruch, weil er unrichtige Spendenbescheinigungen ausgestellt habe (Ausstellerhaftung). Im Einspruchsverfahren wurde der Kläger vom FA (erfolglos) aufgefordert, Spendenbelege und sonstige Unterlagen vorzulegen. Erst im Klageverfahren vor dem FG legte der Kläger 59 (Leitz-)Ordner mit Kopien von Spendenbescheinigungen und weiteren Unterlagen vor. Das FG wies die Klage ab. Dabei war es der Auffassung, seine Prüfungskompetenz sei auf die Ermessensausübung des FA im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung beschränkt. Daher sei der Inhalt der erstmals im Klageverfahren vorgelegten 59 Ordner für die Rechtmäßigkeit der Haftungsbescheide nicht erheblich und daher von ihm nicht zu prüfen. Die Ermessensausübung des FA selbst sah das FG als rechtsfehlerfrei an.

Entscheidung: Der BFH hob das Urteil auf und verwies die Sache zurück. Das FG habe zu Unrecht die Voraussetzungen des Haftungstatbestandes bejaht, ohne die vom Kläger vorgelegten weiteren Beweismittel (59 Ordner) zu berücksichtigen. Nach der BFH-Rspr. sei die Entscheidung über die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners zweigliedrig aufgebaut. Danach habe das FA zunächst zu prüfen, ob in der Person, die es zur Haftung heranziehen will, die tatbestandlichen Voraussetzungen der jeweiligen Haftungsnorm erfüllt sind („1. Stufe“). Erst danach, auf der „2. Stufe“, entscheide die Finanzbehörde nach ihrem Ermessen.

Dies habe für die gerichtliche Überprüfung von Haftungsbescheiden zur Folge, dass auf der „1. Stufe“ derjenige Sach- und Streitstand zugrunde zu legen ist, wie er sich am Schluss der mündlichen

¹² St. Rspr., z. B. BFH, 20.09.2016, X R 36/15 m. w. N; 19.11.2012, VII B 126/12; Nacke, Rn. 10.19.

Verhandlung vor dem Tatsachengericht darstellt. Demgegenüber komme es bei der Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Ermessensausübung auf der „2. Stufe“ auf die tatsächliche und rechtliche Situation im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung (Einspruchsentscheidung) an. Das FG habe im vorliegenden Fall zu Unrecht nicht die tatbestandlichen Voraussetzungen der vom FA angenommenen Ausstellerhaftung des Klägers geprüft. Hierzu enthalte das angefochtene Urteil keine Ausführungen, die den Sach- und Streitstand zum Schluss der mündlichen Verhandlung zugrunde legen. Das FG habe nicht beachtet, dass der Kläger 59 Ordner und weitere Unterlagen vorgelegt hatte. Diese Beweismittel hätte das FG aber auswerten und bei der Überprüfung der Haftungsbescheide auf der „1. Stufe“ berücksichtigen müssen.

5. Literaturempfehlungen

Lehr-/Handbücher:

- **Halaczinsky**, Die Haftung im Steuerrecht, 4. Auflage **2013 (!)**¹³
- **Nacke**, Die Haftung für Steuerschulden, 4. Aufl. 2017¹⁴
- **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. 669-800¹⁵

Kommentare:

- **Klein**, AO, 15. Aufl. 2020¹⁶
- **Tipke/Kruse**, AO/FGO (Loseblatt)

Beide Kommentare ergänzen sich sehr gut, denn trotz seines größeren Umfangs ist der **Tipke/Kruse** nicht immer ausführlicher als der **Klein**.

¹³ Sehr gutes Buch, aber leider schon in die Jahre gekommen, Neuauflage nicht absehbar.

¹⁴ Derzeit die umfangreichste und aktuellste Einzeldarstellung des Haftungsrechts; Neuauflage für Oktober 2022 angekündigt.

¹⁵ Streck/Kamps/Olgemöller beleuchten das steuerliche Haftungsrecht speziell durch die „Brille“ des Beraters und liefern einen wertvollen Fundus an praxistauglichen Hinweisen und Abwehrstrategien.

¹⁶ Neuauflage für Oktober 2022 angekündigt.

Zeitschriften:

- AO-StB, DStR, StBp

Praxis-Tipp

Die aufgezählte Literatur ist bei verschiedenen Anbietern auch **Online (Datenbank)** verfügbar. Hilfreich ist es auch, die jeweilige Verwaltungsauffassung zu kennen und dazu hin und wieder einen Blick in den **Anwendungserlass zur AO (AEAO)** zu werfen.

6. Vertiefung

Balmes/Ambroziak, Abwehrmaßnahmen gegen Haftungsbescheide, AO-StB 2009, 244; *Gehm*, Durchsetzung von Anfechtungstatbeständen nach dem AnfG, StBp 2021, 3; *Gehm*, Die Haftung für Steuerschulden nach privatrechtlichen Normen, StBp 2019, 277 *Günther*, Die Haftung nach den Haftungstatbeständen der Abgabenordnung – Ein Rechtsprechungs-Update, AO-StB 2021, 263; *Günther*, Die Haftungstatbestände der Abgabenordnung (Teil 2), AO-StB 2015, 267; *Günther*, Die Haftungstatbestände der Abgabenordnung (Teil 1), AO-StB 2015, 239; *Nacke*, Ungeklärte Rechtsfragen des steuerlichen Haftungsrechts, DStR 2013, 335; *Westermann*, Der Steuer-Regressprozess, DStR 2021, 873.