

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: Februar 2026

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	2
Vorwort	9
I. Einstieg.....	10
1. Grundsätze zur Haftung im Steuerrecht.....	10
a) Fremde Steuerschuld	10
b) „Exklusivität“	10
c) Haftungsanspruch (Haftungstatbestand)	11
d) Gesamtschuldnerschaft	11
e) Haftungsbescheid als Ermessensentscheidung	12
2. Einwendungen gegen Haftungsbescheide.....	13
a) Allgemeines.....	13
b) Checkliste	14
aa) Formell-rechtliche Einwendungen	14
bb) Materiell-rechtliche Einwendungen	14
c) Spätere Einwendungen	15
d) Zweigliedrige bzw. zweistufige Prüfung	16
aa) Zwei Stufen	16
bb) Maßgeblicher Zeitpunkt.....	16
cc) Konsequenzen.....	17
3. Literaturempfehlungen	17
a) Lehr- und Handbücher	17
b) Kommentare	18
c) Zeitschriften	18
4. Hinweise zur Vertiefung.....	18
II. Formell-rechtliche Einwendungen	19
1. Übersicht	19
2. Falscher Bescheidtyp	20
a) Haftungsbescheid vs. Steuerbescheid	20

aa)	Ausgangspunkt: Grundsatz der „Exklusivität“	20
bb)	Keine Ausnahme bei Steuerhinterziehung.....	20
cc)	Ausnahmen	21
dd)	Falscher Bescheidtyp	23
b)	Haftungsbescheid vs. Duldungsbescheid.....	24
c)	Haftungsbescheid vs. Feststellungsbescheid gemäß § 251 Abs. 3 AO	25
d)	Exkurs: Vollstreckung ohne Haftungsbescheid.....	26
3.	Fehlerhafte Bekanntgabe oder Zustellung	27
a)	Bekanntgabe	27
b)	Zustellung.....	28
c)	Sonderfall: Öffentliche Zustellung	31
4.	Örtliche Unzuständigkeit.....	32
5.	Verfahrens- und Formfehler	33
a)	Unterlassene Anhörung	33
b)	Formfehler	35
6.	Hinweise zur Vertiefung.....	36
III.	Materiell-rechtliche Einwendungen.....	37
1.	Übersicht	37
2.	Hauptschuld besteht nicht (mehr)	37
a)	Arten der Hauptschuld.....	37
b)	Grundsatz der Akzessorietät.....	38
c)	Ausnahmen	40
aa)	Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei	40
bb)	Drittwirkung der Steuerfestsetzung (§ 166 AO).....	40
d)	Tabelleneintrag beschränkt Haftung	44
e)	Hinweise zur Vertiefung.....	44
3.	Haftungstatbestand nicht erfüllt.....	45
a)	Übersicht.....	45
b)	Haftung der Vertreter (§ 69 AO)	45
aa)	Überblick.....	45
bb)	Haftender Personenkreis	46
cc)	Pflichtverletzung	58

dd)	Steuerschaden und Haftungsumfang	63
ee)	Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Steuerschaden.....	66
ff)	Grobes Verschulden.....	67
gg)	Hinweise zur Vertiefung.....	75
c)	Haftung des Steuerhinterziehers (§ 71 AO).....	75
aa)	Überblick.....	75
bb)	Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei	77
cc)	Grundsatz der anteiligen Tilgung	86
dd)	Steuerschaden	87
ee)	Haftungsumfang	88
ff)	Hinweise zur Vertiefung.....	90
d)	Lohnsteuer-Haftung des Arbeitgebers (§ 42d EStG).....	90
aa)	Allgemeines.....	90
bb)	Hinweise zur Vertiefung.....	91
e)	Haftung der Personengesellschafter (§ 126 HGB bzw. analog).....	91
aa)	OHG.....	91
bb)	GbR und PartG	92
cc)	Sperrwirkung des § 93 InsO	93
dd)	Hinweise zur Vertiefung.....	94
4.	Ermessensfehler	94
a)	Unvollständiger oder falscher Sachverhalt.....	94
b)	Entschließungsermessen	96
aa)	Unterlassene Anrufungsauskunft (§ 42e EStG).....	96
bb)	Mitverschulden des FA	97
cc)	Bevorstehende Restschuldbefreiung	97
dd)	Säumniszuschläge und Zahlungsunfähigkeit.....	97
ee)	Nachlasshaftung (§ 20 Abs. 3 ErbStG).....	98
c)	Auswahlermessen	99
aa)	Mehrere Geschäftsführer	99
bb)	Arbeitgeber vs. Geschäftsführer	99
cc)	Mehrere GbR-Gesellschafter	100
dd)	Unbekannter Aufenthaltsort eines (potenziellen) Haftungsschuldners	101
ee)	Begründung des Auswahlermessens	101
d)	Vorgeprägtes Ermessen bei Steuerhinterziehung	102
e)	Zweischneidigkeit der „zweigliedrigen Prüfung“	104

f)	Hinweise zur Vertiefung.....	104
5.	Festsetzungsverjährung eingetreten.....	105
a)	Allgemeines.....	105
b)	Festsetzungsfrist	105
c)	Fristbeginn	106
d)	Anlaufhemmung	108
e)	Ablaufhemmung	109
f)	Haftungsnormen außerhalb des Steuerrechts	110
g)	Hinweise zur Vertiefung.....	111
6.	Treu und Glauben bzw. Vertrauensschutz	111
IV.	Verfahrensrechtliche Fragen.....	113
1.	Haftungsprüfungsverfahren.....	113
a)	Anhörung	113
b)	Ermittlung der Haftungsquote und Mitwirkungspflicht	114
2.	Korrekturvorschriften	118
3.	Einspruchsverfahren	118
a)	Versäumte Einspruchsfrist – „Notfall-Instrumente“	118
aa)	Nichtigkeit.....	118
bb)	Rechtsbehelfsbelehrung	118
cc)	Wiedereinsetzung	119
dd)	Rücknahme	121
b)	Einspruchseinlegung per beA unzulässig.....	122
c)	„Sinnlose Verfahrenserklärungen“	122
d)	Keine Beschwer bzw. falscher Einspruchsführer	123
e)	Anfechtung von Sammel(haftungs)bescheiden.....	125
aa)	Sammelhaftungsbescheide	125
bb)	Sammelbescheide	126
f)	Austausch der Haftungsnorm oder der Haftungsgrundlage	127
aa)	Austausch der Haftungsnorm	127
bb)	Austausch der Haftungsgrundlage.....	129
g)	AdV-Antrag im Einspruchsverfahren	130
aa)	Allgemeines.....	130

bb)	Voraussetzung: Ernstliche Zweifel	131
cc)	Speziell: Offenlegung der Besteuerungsunterlagen	132
dd)	Dilemma des AdV-Antrags im Einspruchsverfahren	135
ee)	Unbillige Härte	137
ff)	Sicherheitsleistung	137
gg)	AdV-Zinsen	139
4.	Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren	141
a)	Allgemeines	141
b)	Zahlungsaufforderung bei Haftungsbescheiden (§ 219 AO)	142
c)	Säumniszuschläge auf Haftungsschulden	144
d)	Zahlungsverjährung	144
aa)	Allgemeines	144
bb)	Verjährungsfrist: 5 oder 10 Jahre	144
cc)	Fristbeginn	145
dd)	Hemmung und Unterbrechung	146
ee)	Streit über Zahlungsverjährung	148
e)	Zinsen	149
aa)	Stundungszinsen (§ 234 AO)	149
bb)	Prozesszinsen (§ 236 AO)	149
cc)	AdV-Zinsen (§ 237 AO)	150
dd)	Keine Erstattungszinsen (§ 233a AO)	150
5.	Finanzgerichtsverfahren	150
a)	Finanzrechtsweg bei Haftung für Kirchensteuer?	150
b)	Klagefrist	151
c)	Klageerhebung durch Prozessbevollmächtigte per beA / beSt	152
d)	(Keine) Klagebefugnis des Haftungsschuldners für Steuerbescheide	152
e)	(Kein) Rechtsschutzbedürfnis	154
aa)	Zahlungsverjährung vor Klageerhebung	154
bb)	Restschuldbefreiung vor Klageerhebung	156
f)	„Mussinhalt“ der Klageschrift	156
aa)	Bezeichnung des Klagebegehrens	156
bb)	Bezeichnung des Klägers	157
cc)	Folgen des Verstoßes gegen den „Mussinhalt“ der Klageschrift	158
g)	Ergänzung von Ermessenserwägungen	159

h)	Verwertung steuerstrafrechtlicher Erkenntnisse	160
i)	„Personalkarussell“ und Befangenheit	162
j)	AdV-Antrag im FG-Verfahren	163
aa)	Zugangsvoraussetzung	163
bb)	Recht auf ungestörte Durchführung des AdV-Verfahrens	164
k)	Kosten des Verfahrens	165
aa)	(Doppelte) Gerichtskosten bei „Doppelteinreichung“	165
bb)	Abhilfe im Klage- oder AdV-Verfahren	166
6.	Revisionsverfahren	167
a)	Sachliche Zuständigkeit	167
b)	Löschung einer GmbH im Revisionsverfahren	168
c)	„Ersetzung“ eines Haftungsbescheides in der Revision	168
d)	„Personalkarussell“ und Ausschluss vom Richteramt	169
7.	Akteneinsicht	170
a)	Akteneinsicht beim FA	170
aa)	Kein Anspruch aus der AO	170
bb)	Offenlegung der Besteuerungsunterlagen	171
cc)	Kein Anspruch aus der DSGVO	171
dd)	Anspruch aus sonstigem Unionsrecht?	174
b)	Akteneinsicht beim FG	177
aa)	Grundsatz: Akteneinsicht in der Geschäftsstelle	177
bb)	Ausnahmefälle: Mitgabe oder Übersendung der Akten	178
cc)	Verhältnis zur DSGVO	180
dd)	Unvollständige Akten	180
c)	Hinweise zur Vertiefung	181
V.	Sonstiges	182
1.	Verpflichtete nach dem GWG?	182
2.	Steuerrecht	183
a)	Rückstellungen für Haftungsinanspruchnahme	183
b)	Steuerliche Abzugsfähigkeit von Haftungsaufwendungen	184
3.	Steuerstrafverfahren	186
a)	Verhältnis zwischen Haftungsverfahren und Steuerstrafverfahren	186

aa)	Ausgang des Steuerstraßverfahrens	186
bb)	(Keine) Bindungswirkung von Strafurteilen	187
b)	Haftungsprüfung allgegenwärtig	187
c)	Haftungsinanspruchnahme als Strafmilderungsgrund?	188
d)	Verhältnis zwischen Haftung und strafrechtlicher Einziehung.....	188
4.	(Steuer-)Beraterhaftung.....	189
5.	Hinweise zur Vertiefung.....	190

Vorwort

Dieses Skript ist vom Praktiker für die **Praxis**. Es bietet einen **Einstieg**, aber auch 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 im Schwerpunkt mit steuerrechtlichen Mandaten befassen, sowie Steuerberaterinnen und Steuerberater.

Die Darstellung erfolgt stets unter dem **Blickwinkel der Abwehrberatung**. 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 – wenn zu einer Rechtsfrage noch keine höchstgerichtliche 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** beinhaltet Querschnittsmaterien und sonstige Fragen, die sich im Zusammenhang mit der Bearbeitung von Haftungsbescheid-Mandaten stellen können. **Zahlreiche Praxis-Tipps** runden das Skript ab.

Das Skript hat den **Stand Februar 2026**.

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

Rico Deutschendorf

I. Einstieg

1. Grundsätze zur Haftung im Steuerrecht

a) Fremde Steuerschuld

- ¹ 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**.

² **Beispiel**

DER Klassiker in der Praxis: Eine GmbH schuldet KSt, USt und GewSt. Für den GmbH-Geschäftsführer sind das Steuern „eines anderen“ (der GmbH). Er haftet für die Steuerschulden der GmbH, wenn er vorsätzlich oder grob fahrlässig steuerrechtliche Pflichten der GmbH verletzt, die er als Geschäftsführer zu erfüllen hat (§§ 69, 34 Abs. 1 AO i. V. m. § 35 Abs. 1 S. 1 GmbHG; → Rn. 126ff.).

b) „Exklusivität“

- ³ Wer selbst eine (eigene) Steuer schuldet, kann nicht gleichzeitig auch für diese Steuer haften. Steuerschuld und Haftung schließen sich wechselseitig aus („**Exklusivität** von **Steuerschuld und Haftung**“).¹
- ⁴ Das spielt insbesondere für die Frage eine Rolle, ob das FA den richtigen Bescheid erlassen hat: Der Steuerschuldner erhält einen Steuerbescheid, der Haftungsschuldner einen Haftungsbescheid (→ Rn. 36ff.).
- ⁵ Das FG Hamburg wollte in 2016 und Folgejahren einen anderen Weg gehen und meinte, im Fall einer **Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei** könne der

¹ StRspr., BFH, 23.06.2020, VII R 56/18; 24.10.2017, VII B 99/17 m. w. N.; *Schmitz-Herscheidt* in Klein, AO¹⁹, § 191 Rn. 15.

Steuerschuldner zugleich auch Haftungsschuldner gemäß § 71 AO sein. Dem erteilte der BFH jedoch eine deutliche Absage (→ Rn. 37f.).

c) **Haftungsanspruch (Haftungstatbestand)**

Voraussetzung der Haftung ist, dass ein Haftungsanspruch entstanden bzw. ein **Haftungstatbestand** (→ Rn. 124ff.) **erfüllt** ist. Die Haftung kann sich ergeben (vgl. §§ 191 Abs. 4, 192 AO): 6

- aus einem **Steuergesetz** (AO oder Einzelsteuergesetz)
- aus **anderen Gesetzen** (Zivilrecht, z. B. HGB)
- aus **Vertrag** (kommt in der Praxis kaum vor)

d) **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).² Jeder Gesamtschuldner schuldet die gesamte Leistung (§ 44 Abs. 1 S. 2 AO). Erfüllung (Zahlung), Aufrechnung und Sicherheitsleistung eines Gesamtschuldners wirken auch für die anderen Gesamtschuldner (§ 44 Abs. 2 S. 1 und S. 2 AO). 7

Beispiel

Gesamtschuldner sind die GmbH (Steuerschuldner) und ihr Geschäftsführer (Haftungsschuldner). Wenn es zwei oder mehr Geschäftsführer (Haftungsschuldner) gibt, sind diese untereinander und auch jeweils im Verhältnis zur GmbH (Steuerschuldner) Gesamtschuldner. 8

² Näher dazu *Schmitz-Herscheidt* in Klein, AO¹⁹, § 191 Rn. 13.

e) Haftungsbescheid als Ermessensentscheidung

- ⁹ Haftungsansprüche macht das FA mittels **Haftungsbescheid** (§ 191 Abs. 1 AO) geltend. 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
- ¹⁰ **Vor Erlass** des **Haftungsbescheides** ist der Haftungsschuldner im Normalfall **anzuhören** (Anhörungspflicht; § 91 Abs. 1 AO; → Rn. 83ff. und Rn. 369ff.).
- ¹¹ Haftungsbescheide sind **Ermessensentscheidungen** (§ 191 Abs. 1 S. 1 AO: „**kann**“). Die (pflichtgemäße, § 5 AO) Ermessensentscheidung (zu Ermessensfehlern → Rn. 306ff.) beinhaltet⁴:
- das **Entschließungsermessen** (Entscheidung, **ob** der Haftende überhaupt in Anspruch genommen werden soll) und
 - das **Auswahlermessen** (**Auswahl** bei mehreren Haftungsschuldnern).
- ¹² Die Ausübung des **Entschließungsermessens** ist i. d. R. **unproblematisch**. Aufgabe des FA ist es, Steuerausfälle zu verhindern. Bei **Uneinbringlichkeit der Steuer** beim Steuerschuldner soll daher die Haftungsinanspruchnahme die Regel sein (Ermessensreduktion „auf Null“).⁵
- ¹³ Zudem ist die **Ermessensentscheidung** insgesamt „**vorgeprägt**“ bei **besonders schwerer Schuld** (Vorsatz oder besonders grobe Fahrlässigkeit) des Haftenden, insb. in Fällen der Haftung bei **Steuerhinterziehung** (§ 71 AO, → Rn. 332f.).

³ Schmitz-Herscheidt in Klein, AO¹⁹, § 191 Rn. 2.

⁴ Schmitz-Herscheidt in Klein, AO¹⁹, § 191 Rn. 43, 48ff., 85ff.

⁵ Schmitz-Herscheidt in Klein, AO¹⁹, § 191 Rn. 48.

Gegen den Haftungsbescheid kann **Einspruch** bzw. **Klage** (→ Rn. 386ff. und 494ff.) erhoben und **Aussetzung der Vollziehung** (AdV; → Rn. 424 und 532) beantragt werden. 14

Praxis-Tipp

Beachte die Neuregelung in **§ 237 Abs. 6 AO**, wonach nunmehr auch bei Haftungsbescheiden **AdV-Zinsen** entstehen können (→ Rn. 453ff.). 15

2. 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 „Enthaftung“ des Mandanten oder zumindest eine (erhebliche) **Reduzierung des Haftungsumfangs** sein. Dabei sollte die reduzierte Haftungssumme das Beraterhonorar, Gerichts- und sonstige Kosten des Steuerstreits übersteigen.⁶ 16

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. 17

Einwendungen gegen Haftungsbescheide lassen sich unterteilen in 18

- **formell-rechtliche** (Zuständigkeit, Verfahren, Form) und
- **materiell-rechtliche** Einwendungen.

⁶ Vgl. Streck/Kamps/Olgemöller, Rn. 19.

- 19 Diese Unterscheidung soll nur die Strukturierung erleichtern, da insb. dem **Finanzgericht** die Unterscheidung zwischen formeller und materieller Rechtmäßigkeit bei der rechtlichen Überprüfung von Verwaltungsakten geläufig ist, so dass ihm der Berater durch strukturierten Vortrag die „Arbeit erleichtern“ kann.

b) Checkliste

- 20 Die nachfolgende (grobe) Checkliste⁷ zu den Einwendungen gegen Haftungsbescheide dient dazu, in der Praxis keinen wichtigen Punkt zu übersehen. Zugleich bildet sie den weiteren „Fahrplan“ für dieses Skript.

aa) Formell-rechtliche Einwendungen

- 21
- **falscher Bescheidtyp**: Haftungsbescheid statt (richtigerweise) Steuerbescheid oder umgekehrt (→ Rn. 36ff.)
 - **fehlerhafte Bekanntgabe** bzw. Zustellung des Haftungsbescheides (→ Rn. 62ff.)
 - **Unzuständigkeit** des FA, das den Haftungsbescheid erlassen hat (→ Rn. 77f.)
 - **Verfahrensfehler** vor oder bei Erlass des Haftungsbescheides (→ Rn. 83ff.)
 - **Formfehler** bei Erlass des Haftungsbescheides (→ Rn. 91f.)

bb) Materiell-rechtliche Einwendungen

- 22
- **Hauptschuld** besteht nicht (mehr) oder nicht in voller Höhe; Stichwort: „Akzessorietät“ (→ Rn. 95ff.)

⁷ Umfangreichere Checkliste bei Nacke⁵, Anhang 2 „BFH-Rechtsprechung zu den häufigsten Einwendungen gegen Haftungsbescheide auf der Grundlage der §§ 191, 34, 69 AO (übernommen von der OFD Karlsruhe).“

- **Haftungstatbestand** nicht erfüllt (→ Rn. 124ff.)
- **Ermessensfehler** des FA (→ Rn. 306ff.)
- **Festsetzungsverjährung** vor Erlass des Haftungsbescheides eingetreten (→ Rn. 340ff.)⁸
- **Treu und Glauben bzw. Vertrauensschutz** nach Rücknahme eines Haftungsbescheides (→ Rn. 364ff.)

Praxis-Tipp

23

Haftungsbescheide „knackt“ man in der Praxis am häufigsten über die Ermittlung des Sachverhalts, den (nicht erfüllten) Haftungstatbestand, die fehlerhafte Ermessensausübung oder den Eintritt der Festsetzungsverjährung. Formell-rechtliche Einwendungen spielen dagegen in der Praxis kaum eine Rolle, da insb. Verfahrensfehler vom FA in vielen Fällen auch noch nachträglich geheilt werden können (z. B. die unterlassene Anhörung noch bis zum Abschluss des FG-Verfahrens, § 126 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 AO).

c) Spätere Einwendungen

Auch nach Erlass des Haftungsbescheides können (neue) Einwendungen entstehen, insb. im **Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren** (z. B. Erlöschen des Haftungsanspruchs durch Zahlung oder Eintritt der Zahlungsverjährung), diese berühren aber nicht die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheides.

24

Praxis-Tipp

25

In diesen Fällen besteht jedoch ein Anspruch auf vollumfänglichen oder teilweisen Widerruf des Haftungsbescheides gemäß § 130 Abs. 1 AO.

⁸ Nach Nacke⁵, Rn. 9.33, ist „*der Haftungsbescheid ... aus formellen Gründen rechtswidrig, wenn er ... 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.

d) Zweigliedrige bzw. zweistufige Prüfung

aa) Zwei Stufen

²⁶ Die Prüfung der **Rechtmäßigkeit** eines **Haftungsbescheides** erfolgt nach stRspr. des BFH⁹ **zweigliedrig** bzw. in **zwei Stufen**:

- **Stufe 1:** Hat die Person, die das FA zur Haftung heranziehen will, den **Haftungstatbestand** erfüllt?
- **Stufe 2:** Wurde das **Ermessen** fehlerfrei ausgeübt?

bb) Maßgeblicher Zeitpunkt

²⁷ **Maßgeblicher Zeitpunkt** für die Prüfung bzw. Beurteilung der Rechtmäßigkeit eines Haftungsbescheides ist

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

²⁸ **Negativ-Beispiel**

Falsch oder jedenfalls sehr ungenau daher SächsFG, 22.02.2024, 6 K 865/20, n. rkr.¹⁰: „Für die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit eines Haftungsbescheids ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung maßgeblich ...“ – das gilt nur für Stufe 2 der zweigliedrigen Prüfung!

⁹ BFH, 23.02.2023, VII R 29/18; 20.09.2016, X R 36/15.

¹⁰ Aufgehoben und zurückverwiesen durch BFH, 03.07.2025, VII B 46/24 (Verstoß gegen Sachaufklärungspflicht).

cc) Konsequenzen

Spätestens in der **Einspruchsentscheidung** darf das FA fehlerhafte Ermessenserwägungen im Haftungsbescheid noch korrigieren oder auch das Ermessen erstmalig ausüben. Nach Erlass der Einspruchsentscheidung (im Klageverfahren) ist es dafür zu spät: Dann darf das FA Ermessensfehler grds. nicht mehr korrigieren, sondern seine **Ermessenserwägungen** nur noch gemäß **§ 102 S. 2 FGO ergänzen** (→ Rn. 521ff.).

29

Praxis-Tipp

Daher sollten Ermessensfehler auch erst dann gerügt werden, wenn sie nicht mehr heilbar sind: Nach Abschluss des Einspruchsverfahrens bzw. erst im Klageverfahren vor dem FG. Ansonsten „verpuffen“ solche Einwendungen wirkungslos. Macht man Ermessensfehler bereits im Einspruchsverfahren oder gar schon im Anhörungsverfahren geltend, wird das FA dies dankend aufnehmen und „nachbessern.“ Für die Mandantschaft ist dadurch nichts gewonnen.

Zur „Zweischneidigkeit“ der Geltendmachung von Ermessensfehlern erst im Klageverfahren siehe aber → Rn. 337.

30

3. Literaturempfehlungen

a) Lehr- und Handbücher

- **Nacke**, Die Haftung für Steuerschulden, 5. Aufl. 2023¹¹
- **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

31

¹¹ Derzeit die umfangreichste und aktuellste Einzeldarstellung des steuerrechtlichen Haftungsrechts.

- **Streck/Kamps/Olgemöller**, Der Steuerstreit, 4. Aufl. 2017, Rn. 669-800¹²

b) Kommentare

- **Klein**, AO, 19. Aufl. 2025
- **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**.

c) Zeitschriften

- AO-StB, DStR, StBp

4. Hinweise zur Vertiefung

- ³² *Carlé*, Abwehr von Haftungsbescheiden, *kösd* 2024, 23888; *Gehm*, Durchsetzung von Anfechtungstatbeständen nach dem AnfG, *StBp* 2021, 3; *Günther*, Die Haftung nach den Haftungstatbeständen der Abgabenordnung – Ein Rechtssprechungs-Update, *AO-StB* 2021, 263; *Westermann*, Der Steuer-Regressprozess, *DStR* 2021, 873.

³³ Praxis-Tipp

Die meisten Werke sind mittlerweile (auch) online oder als eBook verfügbar. – Hilfreich für die Praxis ist es auch, die Verwaltungsauffassung zu kennen und dazu hin und wieder einen Blick in den **Anwendungserlass zur AO (AEAO)** zu werfen.

¹² Speziell durch die „Brille“ des Beraters mit einem wertvollen Fundus an praxistauglichen Hinweisen und Abwehrstrategien; schon etwas in die Jahre gekommen, Neuauflage nicht absehbar.