

Jürgen R. Müller • Christian Fischer (Hrsg.)

Die Haftung im Steuer- und Wirtschaftsrecht

Ein Praxishandbuch
für Unternehmen und Berater

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Die Haftung im Steuer- und Wirtschaftsrecht

Ein Praxishandbuch für Unternehmen und Berater

Herausgegeben von

Jürgen R. Müller

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht

Christian Fischer

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht

Bearbeitet von

Anna Mafalda Bock

Uwe-Jürgen Bohlen, LL. M.

Christian Fischer

Meike Josefine Hagel

Dr. Thomas Helck

Erik Lassner

Tobias Mildeberger

Jürgen R. Müller

Norman Nebelin

Dr. Laura Christiane Nienaber, LL. M.

Thomas Rand

Karen A. Riveiro

Franziska Rothhöft

Katja Wolpert

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

<https://ESV.info/978-3-503-20682-7>

Zitiervorschlag:

Müller/Fischer, Die Haftung im Steuer- und Wirtschaftsrecht

ISBN 978-3-503-20682-7 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-20683-4 (eBook)

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2023

www.ESV.info

Druck: Hubert & Co., Göttingen

Vorwort

Die Haftung im Steuer- und Wirtschaftsrecht – Ein Praxishandbuch für Unternehmen

Mit dem Handbuch findet „Raumdeutung“ außerhalb des Fußballplatzes zu dem gegenständlichen, äußerst komplexen Themenbereich statt. Mit dem Handbuch reagieren die Autoren auf die teilweise befremdliche Entwicklung im Steuerrecht, dass Diskussionen zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden über die Zulässigkeit steuerlicher Handhaben und Gestaltungen immer häufiger, fast schon spiegelbildlich zu der Einleitung von Steuerstrafverfahren führen. Der steuerliche Pflichtenkreis verdichtet sich zunehmend, so dass die drei hier gegenständlichen Themenkreise kaum mehr isoliert, sondern in ihrem Zusammenspiel gesehen werden müssen.

Die rechtliche Entwicklung zwingt die Unternehmen, effektive und transparente Compliance-Strukturen zu entwickeln, um zunächst präventiv ein steuer- oder zivilrechtliches bzw. eine sanktionsrechtliche Verantwortlichkeit zu vermeiden. Das Unternehmen benötigt die Strukturen aber auch repressiv, um sich im Falle eines Haftungsanspruches oder des Verdachts strafbarer Handlungen in Unternehmen wirksam verteidigen zu können bzw. betroffene Mitarbeiter wirksam verteidigen zu lassen. Vor dem Hintergrund der aktuellen Rechtsprechung des 1. Strafsenats des BGH aus dem Jahr 2017 sollten Unternehmen einen geschärften Blick auf ihre Compliance-Strukturen werfen. Einer Vielzahl von steuerlichen Gestaltungen oder Vertragsgestaltungen haftet das Risiko einer steuerlichen Verfehlung an. Seien es beispielsweise konzerninterne Verrechnungspreise, im Ausland belegene Betriebsstätten oder Vertragsverhältnisse mit dem Unternehmen nahestehenden Personen, welche selbst nach aufmerksamen Prüfungen im Unternehmen und durch herangezogene Berater Beanstandungspotentiale enthalten können. Neben den strafrechtlich möglichen Betroffenheiten natürlicher Personen kann dem Unternehmen die Verhängung eines Bußgeldes drohen. Zur Bemessung eines Bußgeldes ist nach dem 1. Strafsenat zumindest auch maßgeblich, inwieweit das Unternehmen seiner Pflicht, Rechtsverletzungen aus seiner Sphäre zu unterbinden, genügt und ein effizientes Compliance-Management installiert hat, das auf die Vermeidung von Rechtsverstößen ausgelegt sein muss. Dabei kann auch eine Rolle spielen, ob das Unternehmen in der Folge der Einleitung des Verfahrens entsprechende Regelungen optimiert und seine betriebsinternen Abläufe so gestaltet hat, dass vergleichbare Normverletzungen zukünftig jedenfalls deutlich erschwert werden.

Die gesetzgeberische Aktivität und Intention lässt sich aus den jüngsten Änderungen der strafrechtlichen Verjährung von Steuerstraftaten entnehmen. Im Zuge des zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes wurde der Faktor für die absolute Verjährung von zwei (doppelte gesetzliche Verjährungsfrist) auf 2,5 erhöht, um dann mit dem Jahressteuergesetz 2020 die Verjährungsfrist des § 376 Abs. 1 AO

von 10 auf 15 Jahre zu erhöhen. Das führt bei einer geschickten Gestaltung eines Ermittlungsverfahrens dazu, dass die absolute Verjährung nach 37,5 Jahren eintritt. Liegt zu diesem Zeitpunkt ein erstinstanzliches Urteil vor, endet die Verjährung nicht vor dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, ist das Hauptverfahren eröffnet, ist eine Verlängerung der Verjährung von bis zu fünf Jahren möglich. Steuerstrafverfahren können daher Unternehmen und natürliche Personen über Jahrzehnte begleiten.

Neben der exemplarisch benannten gesetzgeberischen Aktivität bedarf es keiner besonderen Erwähnung mehr, dass sich die Strafverfolgung von Steuerstraf-taten intensiviert hat und dieser Prozess fortschreitend ist. Wenn auch struktu-rell naheliegend, dennoch deutlich weniger im Bewusstsein ist die Tatsache, dass im Rahmen von Betriebsprüfungen die Häufigkeit des Übergangs in ein Strafverfahren deutlich zugenommen hat. Der scheinbare Drang der Behörden, das Steueraufkommen zu optimieren, setzt de facto die Anforderungen an die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens herab.

Im Bereich des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts gibt es nur selten Fälle, die nicht vom Steuer(straf)recht in das Strafrecht übergreifen oder umgekehrt. So liegt bei Verrechnungspreisproblemen oder verdeckten Gewinnausschüttungen die Frage nach einer damit einhergehenden Untreue oder bei nicht abgeführter Lohnsteuer die nach einer Verkürzung von Sozialversicherungsbeiträgen nahe. Untreue- oder Korruptionsvorwürfe beinhalten von der strafrechtlichen Seite häufig steuerstrafrechtliche Folgen. Die Beispiele sind alles andere als abschließend. Sowohl bei der präventiven Gestaltung als auch im Falle eingeleiteter Ermittlungsverfahren gilt es, diese Verästelungen zu erfassen und in zu fällenden Entscheidungen zu berücksichtigen.

Mit dem Praxishandbuch wird nicht nur den Unternehmensjuristen, sondern auch den Beratern ein ausgesprochen umfangreicher Überblick über die Haftungsrisiken unter verschiedensten Gesichtspunkten geliefert. Es bietet Hilfe für die Schaffung eines Tax-Compliance-Systems, indem es einen breitgefächerten Überblick über die zu regelnden Gefahrenbereiche und ihre Handhabe bietet. Es hilft aber auch, existente Sicherheitssysteme auf Vollständigkeit und „Tiefenschärfe“ zu überprüfen. Ist der Haftungsfall oder ein Ermittlungsverfahren wegen einer Straftat oder Ordnungswidrigkeit eingetreten, ermöglicht es einen zügigen Überblick über die dann im Raum stehenden und zu klärenden Rechtsfragen.

Mannheim, im Juli 2022

Dr. Konrad Schmidt
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Strafrecht,
Fachanwalt für Steuerrecht,
Partner bei Melchers Rechtsanwälte

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	<u>5</u>
Literaturverzeichnis	<u>15</u>
Kapitel 1 Die steuerliche Haftung	<u>23</u>
Einleitung	<u>23</u>
A. Die steuerliche Haftung nach der Abgabenordnung	<u>24</u>
I. Haftung des Vertreters und Verfügungsberechtigten nach § 69 AO	<u>24</u>
1. Zweck der Vorschrift	<u>25</u>
2. Akzessorietät	<u>26</u>
3. Haftungsvoraussetzungen	<u>26</u>
4. Umfang der Haftung: Grundsatz der anteiligen Tilgung	<u>49</u>
II. Haftung des Vertretenen nach § 70 AO	<u>53</u>
1. Haftungsschuldner	<u>54</u>
2. Haftungstatbestand	<u>55</u>
3. Haftungsumfang (Primärsteuern)	<u>60</u>
4. Haftungsausschluss (§ 70 Abs. 2 AO)	<u>62</u>
5. Ermessen	<u>64</u>
6. Verfahren: Festsetzungsfrist § 191 Abs. 3 S. 2 AO	<u>65</u>
III. Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers nach § 71 AO	<u>66</u>
1. Allgemeines	<u>66</u>
2. Voraussetzungen der Haftung	<u>67</u>
3. Umfang der Haftung	<u>73</u>
4. Konkurrenzen	<u>75</u>
IV. Haftung bei Verletzung der Pflicht zur Kontenwahrheit nach § 72 AO	<u>77</u>
1. Haftungsschuldner	<u>77</u>
2. Haftungstatbestand	<u>79</u>
3. Haftungsumfang	<u>81</u>
4. Ermessen	<u>82</u>
5. Verfahren	<u>82</u>
V. Haftung Dritter bei Datenübermittlungen an Finanzbehörden nach § 72a AO	<u>83</u>
1. Programmhersteller-Haftung (§ 72a Abs. 1 AO)	<u>83</u>
2. Haftung des Datenübermittlungs-Beauftragten (§ 72a Abs. 2 AO)	<u>85</u>
3. Datenübermittlerhaftung (§ 72a Abs. 4 AO)	<u>88</u>
4. Haftungsausschluss	<u>88</u>
5. Haftungsumfang	<u>88</u>
6. Ermessen	<u>89</u>

VI.	Haftung bei Organschaft nach § 73 AO	89
1.	Haftungsschuldner: Organgesellschaft	90
2.	Haftungsumfang (Primärsteuern des Organträgers)	91
3.	Keine Haftungsbegrenzung	94
4.	Ermessen	95
5.	Verfahren	100
6.	Haftungsreflex: verdeckte Gewinnausschüttung bei Organschaftshaftung	101
VII.	Haftung des Eigentümers von Gegenständen nach § 74 AO (beschränkte Haftung)	101
1.	Haftungsschuldner: wesentliche beteiligte Eigentümer (§ 74 Abs. 2 AO)	103
2.	Haftungsumfang	107
3.	Ermessen	113
4.	Verfahren	114
VIII.	Haftung des Betriebsübernehmers § 75 AO (beschränkte Haftung)	115
1.	Haftungstatbestand	116
2.	Haftungsumfang	125
3.	Sonderfälle	131
4.	Ermessen	134
5.	Verfahren	135
IX.	Sachhaftung nach § 76 AO	137
1.	Einleitung	137
2.	Begriff, Anwendungsbereich und Rechtsnatur der Sachhaftung	137
3.	Entstehen der Sachhaftung	139
4.	Beschlagnahme der Waren	140
5.	Verwertung der Waren	141
6.	Erlöschen der Sachhaftung	142
7.	Absehen von der Geltendmachung der Sachhaftung	143
8.	Rechtsschutz	144
X.	Duldungspflicht nach § 77 AO	144
1.	Grundlegendes	144
2.	(Unechte) Duldungspflicht des Verwalters	145
3.	(Echte) Duldungspflicht des Grundstückseigentümers	146
4.	Rechtsschutz	147
B.	Die steuerliche Haftung nach den Einzelgesetzen	148
	Einleitung	148
I.	Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer nach § 42d Abs. 1 EStG	149
1.	Entstehung des Haftungsanspruchs (materielle Lohnsteuerhaftung)	149
2.	Haftungsinanspruchnahme	158
3.	Besondere Risikobereiche	164

4.	Compliance	169
5.	Lohnsteuer-Außenprüfung und Lohnsteuer-Nachschau	169
II.	Haftung für Kapitalertragsteuer nach §§ 44 Abs. 5 EStG	171
1.	Entstehung des Haftungsanspruches	171
2.	Nacherhebung oder Haftung und Nachforderung	173
3.	Haftung bei fehlerhafter Bescheinigung nach § 45a Abs. 7 EStG	176
4.	Besondere Risikobereiche	177
III.	Haftung des Leistungsempfängers von Bauleistungen nach § 48a Abs. 3 EStG	182
1.	Erhebung der Bauabzugsteuer	182
2.	Haftungsinanspruchnahme	183
3.	Compliance	185
IV.	Haftung des Vergütungsschuldners nach § 50a EStG	185
1.	Allgemeines	185
2.	Verfahren	191
V.	Haftung bei gemeinsamer Veranlagung	194
1.	Gesamtschuldnerische Haftung	194
2.	Besondere Risikoreiche und Compliance	199
VI.	Haftung des Ausstellers einer Spendenbescheinigung und Veranlasserhaftung nach § 10b Abs. 4 EStG, § 9 Nr. 3 KStG, § 9 Nr. 5 S. 9 ff. GewStG	200
1.	Einleitung	200
2.	Haftung	201
3.	Höhe	203
4.	Ermessen	203
5.	Verfahren	204
VII.	Haftung nach dem Umsatzsteuergesetz	204
1.	Haftung bei Forderungsabtretung nach § 13c UStG	204
2.	Haftung beim Handel über eine elektronische Schnittstelle nach § 25e UStG	218
VIII.	Haftung für Erbschaftsteuer nach § 20 ErbStG	229
1.	Nachlasshaftung nach § 20 Abs. 3 ErbStG	229
2.	Zweiterwerberhaftung nach § 20 Abs. 5 ErbStG	232
3.	Erbschaftsteuerhaftung der Versicherer, Kreditinstitute, Gewahrsamsinhaber nach § 20 Abs. 6 und 7 ErbStG	233
IX.	Haftung für Versicherungsteuer nach § 7 Abs. 1 S. 2 u. 3 VersStG	240
1.	Entstehung des Haftungsanspruches	240
2.	Haftungsinanspruchnahme	242
X.	Haftung des Vermögens der zwischengeschalteten Gesellschaft nach § 5 Abs. 2 AStG	243
1.	Vorüberlegungen	243
2.	Haftung nach § 5 Abs. 2 AStG	246

3. Umfang der Haftung	246
4. Verfahren	246
XI. Haftung für Grundsteuer	247
1. Allgemeines zur Grundsteuer	247
2. Persönliche Haftung nach § 11 GrStG	247
3. Dingliche Haftung nach § 12 GrStG	249
4. Haftung für Grundsteuer außerhalb des GrStG	250
C. Das formelle Haftungsrecht	251
I. Voraussetzungen der Haftungsinanspruchnahme im Festsetzungsverfahren	251
1. Der Haftungsbescheid	251
2. Vertragliche Haftung	263
3. Erlöschen des Haftungsanspruchs	263
II. Voraussetzungen der Haftungsinanspruchnahme im Erhebungsverfahren	268
1. Vorliegen einer Zahlungsaufforderung	268
2. Zahlungsverjährung	269
III. Rechtsschutz	271
1. Einspruch	271
2. Klage	272
3. Aussetzung der Vollziehung	272
4. Zusammenfassung	273
Kapitel 2 Die strafrechtliche Verantwortung	275
A. Verantwortung des Unternehmens	277
I. Einführung: Rechtliche Hürden/Problematiken der strafrechtlichen Unternehmensverantwortlichkeit	277
II. §§ 30, 130 OWiG	278
1. Aufsichtspflichtverletzung im Betrieb oder im Unternehmen, § 130 OWiG	278
2. Geldbuße gegen juristische Personen und Personenverei- nigungen, § 30 OWiG	295
3. Sonstige Risiken für das Unternehmen und seine persönlich Verantwortlichen	303
III. Unternehmensverantwortlichkeit und Compliance in anderen Rechtsordnungen	304
1. EU	304
2. USA	307
3. Schweiz	308
B. Persönliche Verantwortung der Unternehmensführung	308
I. Haftungsrisiken für Leitungspersonen	308
1. Einführung	309
2. Objektiver Tatbestand	310
3. Subjektiver Tatbestand	313
4. Täterschaft/Teilnahme	315
5. Strafverfahren	317

6. Rechtsfolgen	319
7. Rechtsmittel	322
8. Einziehung	322
9. Verständigung im Strafverfahren	323
10. Besonderheiten im Unternehmen	324
II. Betrug	327
1. Objektiver Tatbestand	327
2. Subjektiver Tatbestand	331
3. Begehen durch Unterlassen der Aufklärung	332
4. Typische Fallgruppen der Täuschung	335
III. Strafbarkeit wegen Bestechung und Bestechlichkeit	338
1. Überblick	338
2. Bestechlichkeit und Bestechung im geschäftlichen Verkehr	339
3. Bestechung und Bestechlichkeit im Gesundheitswesen	351
4. Bestechlichkeit und Bestechung von Amtsträgern	353
5. Weitere Korruptions-Tatbestände	356
IV. Untreue nach § 266 StGB	358
1. Einleitung	358
2. Objektive Voraussetzungen der Strafbarkeit wegen Untreue	361
3. Subjektive Voraussetzungen der Strafbarkeit wegen Untreue	374
4. Vermeidung einer Strafbarkeit wegen Untreue	375
5. Täterschaft und Teilnahme	379
6. Besondere Fallkonstellationen aus der Praxis	381
7. Folgen einer Strafbarkeit wegen Untreue	391
V. Vorenthalten von Sozialversicherungsleistungen nach § 266a StGB	393
1. Einleitung	393
2. Objektiver Tatbestand	395
3. Subjektiver Tatbestand	431
4. Besonders schwere Fälle, Abs. 4	433
5. Strafbefreiende Selbstanzeige, Abs. 6	436
6. Anforderungen an die Urteilsfeststellungen	437
7. Verjährung	439
8. Strafrahmenschiebung	440
VI. Steuerhinterziehung nach § 370 AO	440
1. Vorbemerkungen zum Steuerstrafrecht	440
2. Vorbemerkungen zur Steuerhinterziehung	443
3. Steuerliche Pflichten des Unternehmens und der Unternehmensleitung	445
4. Objektiver Tatbestand der Steuerhinterziehung	446
5. Subjektiver Tatbestand der Steuerhinterziehung	461
6. Versuch der Steuerhinterziehung	462
7. Strafzumessung	463

C. Haftungsvermeidung – bußgeldmindernde Wirkung eines CMS	475
I. Panzerhaubitzen-Entscheidung des BGH	476
II. Hinweise zur Implementierung eines CMS	481
1. IDW PS 980 versus ISO 37301	481
2. Grundsatz der Effizienz versus Grundsatz der Effektivität	482
3. Kernkonzeptionen der ISO 37301	483
D. Strafrechtliche Verantwortung des Steuerberaters	486
I. Einleitung	486
II. Pflichten des Steuerberaters	487
1. Steuerberater als Vertreter der Interessen des Steuerpflichtigen	487
2. Aufgabe der Finanzverwaltung: Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen	488
III. Leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO	489
1. Objektiver Tatbestand	489
2. Subjektiver Tatbestand	495
IV. Zurechenbarkeit der Pflichtverstöße	498
1. Zurechnung als Kriterium	498
2. Abgrenzung zwischen Täterschaft und Teilnahme	499
V. Steuerberater als unmittelbarer Täter nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO	500
1. Begriffsbestimmung	500
2. Beispielsfälle: Steuerberater als unmittelbarer Täter	502
VI. Steuerberater als Täter durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO	508
1. Berichtigungserklärung des Steuerpflichtigen	508
2. Keine Berichtigungspflicht des Steuerberaters	508
VII. Steuerberater als mittelbarer Täter	509
1. Begriffsbestimmung	509
2. Beispielsfälle: Steuerberater als mittelbarer Täter	510
VIII. Steuerberater als Mittäter	512
1. Begriffsbestimmung	512
2. Beispielsfälle: Steuerberater als Mittäter	513
IX. Steuerberater als Anstifter	516
1. Begriffsbestimmung	516
2. Beispielsfälle: Steuerberater als Anstifter	517
X. Steuerberater als Gehilfe	517
1. Begriffsbestimmung	517
2. Beispielsfälle	518
XI. Verhaltensempfehlungen	522
XII. Sonderfälle	522
1. Bewusstes Abweichen von Gesetz, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen	522
2. Berufstypisches und alltagsneutrales Verhalten	525

XIII. Nebenfolgen für den Steuerberater im Steuerhinterziehungsfall	527
1. Steuerliches Haftungsrisiko	527
2. Nebenstrafen und Nebenfolgen	529
3. Mitteilungspflichten	533
4. Schlussbetrachtung	535
Kapitel 3 Die zivilrechtliche Haftung	537
A. Haftung des Erwerbers eines Handelsgeschäfts nach § 25 HGB	537
I. Die Firma/Grundsätze der Firmierung	539
1. Firmenklarheit	539
2. Firmenwahrheit	539
3. Firmenausschließlichkeit	540
4. Firmenöffentlichkeit	540
5. Firmenbeständigkeit	540
II. Sinn und Zweck der Erwerberhaftung bei Firmenfortführung	541
III. Voraussetzungen für die Erwerberhaftung	542
1. Erwerb eines Handelsgeschäfts unter Lebenden	542
2. Tatsächliche Fortführung des Handelsgeschäfts unter der bisherigen Firma	546
IV. Wirkung der Fortführung (§ 25 Abs. 1 S. 1 HGB/Haftungsumfang)	554
1. Zeitpunkt der „Begründung“ der Verbindlichkeit	554
2. Umfang der Haftung	554
V. Ausschluss der Haftung im Falle der Firmenfortführung (§ 25 Abs. 2 HGB)	555
1. Voraussetzungen der Haftungsbeschränkung gemäß § 25 Abs. 2 HGB	556
2. Formelle Grenzen der Haftungsbeschränkung	558
3. Fazit	558
VI. Haftung ohne Firmenfortführung (§ 25 Abs. 3 HGB)	558
1. Bekanntmachung durch den Erwerber	559
2. Besonderer Verpflichtungsgrund	559
VII. Verjährung	560
VIII. Schicksal der Forderungen des fortgeführten Handelsgeschäfts	560
IX. Einzelbeispiele	562
B. Die Haftung des Geschäftsführers gegenüber der Gesellschaft	563
I. Einleitung	563
II. Haftungsschuldner (Passivlegitimation)	563
III. Haftungsgegner (Aktivlegitimation)	564
IV. Haftungsgrund	565
1. Haftung aufgrund § 43 Abs. 1 GmbHG	565
2. Haftung aufgrund § 43 Abs. 2 GmbHG	568
3. Haftung aufgrund § 43 Abs. 3 GmbHG	569
4. Haftung im Fall der Insolvenz	570

5. Haftung für falsche Angaben bei der Gründung (§ 9a GmbHG)	570
6. Haftung für Angaben im Rahmen der Kapitalerhöhung (§ 57 Abs.4 GmbHG)	571
7. Haftung aus unerlaubter Handlung	571
V. Verschulden (Business Judgement Rule)	571
VI. Haftung für das Handeln Dritter	573
VII. Haftungsausschluss/-begrenzung	573
1. Durch Gesellschafterbeschluss	574
2. Durch Vereinbarung über den Haftungsmaßstab	574
3. Durch Verzicht/Vergleich	574
4. Durch Entlastung	575
5. Durch Fehlen individueller Fähigkeiten	576
6. Durch Geschäftsverteilungsplan bei mehreren Geschäftsführern	576
VIII. Verjährung	578
IX. Schadensberechnung	578
X. Beweislast	578
C. Steuerhaftung der Personengeschafter	579
I. Haftung der GbR-Gesellschafter (§ 128 HGB analog)	579
II. Haftung der oHG-Gesellschafter (§ 128 HGB)	581
III. Haftung der Komplementäre einer KG (§§ 161, 128 HGB)	582
D. Haftung einer englischen Limited	585
I. Die englische Limited	585
1. Bezeichnung	585
2. Rechtsgrundlagen	585
3. Varianten	586
4. Gründung	587
5. Organe und Vertretungsberechtigung	590
II. Die „deutsche“ Limited	591
1. Die „deutsche“ Limited bis zum 28.03.2017	592
2. Die „deutsche“ Limited zwischen 29.03.2017 und 31.12.2020	599
3. Die „deutsche“ Limited ab dem 01.01.2021	602
Stichwortverzeichnis	611
Zu den Autorinnen und Autoren	629

Literaturverzeichnis

- Achenbach/Ransiek/Rönnau*, Handbuch Wirtschaftsstrafrecht, 5. Aufl., Heidelberg 2019 (zitiert: *Bearbeiter* in Achenbach/Ransiek/Rönnau)
- Alber/Arendt/Faber*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 60. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon)
- Altmeyen*, Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, GmbHG, Kommentar, 10. Aufl., München 2021, (zitiert: Altmeyen, GmbHG)
- Ascheid/Preis/Schmidt*, Kündigungsrecht – Großkommentar zum gesamten Recht der Beendigung von Arbeitsverhältnissen, 6. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in Ascheid/Preis/Schmidt)
- Ax/Große/Melchior/Lotz/Ziegler*, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 21. Aufl., Stuttgart 2017 (zitiert: *Bearbeiter* in Ax/Große/Melchior/Lotz/Ziegler)
- Bay/Hastenrath*, Compliance-Management-Systeme, 2. Aufl., München 2016
Beck'scher OGK Aktienrecht, Stand: München, Juli 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in BeckOGK)
- Beck/Depré (Hrsg.)*, Praxis der Insolvenz, 3. Aufl., München 2017
Beck'scher OK Arbeitsrecht, 64. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in BeckOK ArbR)
- Beck'scher OK AStG, 2. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in BeckOK AStG)
- Beck'scher OK BGB, 62. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in BeckOK BGB/EGBGB)
- Beck'scher OK Gesetz über Ordnungswidrigkeiten, 35. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in BeckOK OWiG)
- Beck'scher OK GmbHG, 52. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in BeckOK GmbHG)
- Beck'scher OK Sozialrecht, 65. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in BeckOK SozR)
- Beck'scher OK StGB, 53. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in BeckOK StGB)
- Beck'scher OK UStG, 28. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in BeckOK UStG)
- Behringer*, Compliance kompakt, Best Practice im Compliance-Management, 4. Aufl., Berlin 2018 (zitiert: *Bearbeiter* in Behringer)
- Blesinger*, Haftung und Duldung im Steuerrecht, Stuttgart 2005
- Bock*, Criminal Compliance, 2. Aufl., Baden-Baden 2013
- Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Verbrauchsteuerrecht, 3. Aufl., München 2018

- Brandis/Heuermann*, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerengesetz, EStG, KStG, GewStG, Kommentar, Loseblatt, Stand: 161. EL, München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Brandis/Heuermann)
- Bosch*, Organisationsverschulden in Unternehmen, Baden-Baden 2002
- Bross*, Handbuch Arbeitsstrafrecht, Köln 2017
- Bruschke*, Grunderwerbsteuer Kraftfahrzeugsteuer und andere Verkehrsteuern, 7. Aufl., Achim 2016
- Bunjes*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 21. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Bunjes)
- Busch*, Konzernuntreue, Frankfurt am Main u. a., 2004
- David/Dinter*, Praxis des Bußgeldverfahrens im Kapitalmarktrecht, Heidelberg 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in David/Dinter)
- Dißbars/Dißbars*, Haftung und Haftungsbescheid im Steuerrecht, Stuttgart 2018
- Dölling/Duttge/König/Rössner (Hrsg.)*, Gesamtes Strafrecht, Kommentar, 4. Aufl., Baden-Baden 2017
- Ek/Kock*, Die Haftung des GmbH-Geschäftsführers, 2. Aufl., München 2020
- Engelhard/App/Schlatmann*, Verwaltungs-Vollstreckungsgesetz, Verwaltungszustellungsgesetz, Kommentar, 12. Aufl., München 2021
- Engelhart*, Sanktionierung von Unternehmen und Compliance, 2. Aufl., Berlin 2012
- Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, 22. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Erfurter Kommentar).
- Erle/Sauter*, Körperschaftsteuergesetz, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihrer Anteilseigner, Kommentar, 3. Aufl., Heidelberg 2010
- Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis*, Wirtschaftsstrafrecht, Kommentar, Köln 2017
- Fischer*, Strafgesetzbuch mit Nebengesetzen, Kommentar, 69. Aufl., München 2022
- Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, Kommentar, Loseblatt, Stand: 101. EL, Bonn/Köln 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in F/W/B/S)
- Gercke/Kraft/Richter*, Arbeitsstrafrecht, 3. Aufl., Heidelberg 2021
- Göhler*, Ordnungswidrigkeitengesetz, 18. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in Göhler)
- Gosch/Hoyer (Hrsg.)*, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, Stand: 167. EL, München, Mai 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Gosch)
- Gosch/Schwedhelm/Spiegelberger (Hrsg.)*, GmbH-Beratung, Gesellschaftsrecht und Steuerrecht, Loseblatt, Stand: 66. EL, Köln 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Gosch/Schwedhelm/Spiegelberger)
- Gottwald/Haas*, Insolvenzrechts-Handbuch, 6. Aufl., München 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in Gottwald/Haas)
- Gräber*, Finanzgerichtsordnung, FGO mit Nebengesetzen, 9. Aufl., München 2019 (zitiert: *Bearbeiter* in Gräber)
- Graf/Jäger/Wittig*, Beck'scher Kurz-Kommentar zum Wirtschafts- und Wirtschaftsstrafrecht, 2. Aufl., München 2017 (zitiert: *Bearbeiter* in Graf/Jäger/Wittig)

- Gräfe/Wollweber/Schmeer*, Steuerberaterhaftung, Zivilrecht, Steuerrecht, Strafrecht, 7. Aufl., Herne 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in Gräfe/Wollweber/Schmeer)
- Grobshäuser/Maier/Kies/Maier*, Besteuerung der Gesellschaften, 6. Aufl., Stuttgart 2020
- Grüneberg (vormals Palandt)*, Bürgerliches Gesetzbuch, BGB, Kommentar, 81. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Grüneberg)
- Guth/Ling*, Abgabenordnung, Ein Fachbuch mit Fallbeispielen, 3. Aufl., Stuttgart 1995
- Haase*, Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, 3. Aufl., München 2016 (zitiert: *Bearbeiter* in Haase)
- Halaczinsky*, Die Haftung im Steuerrecht, 4. Aufl., Berlin 2013
- Hauschka/Moosmayer/Lösler*, Corporate Compliance, Handbuch der Haftungsvermeidung im Unternehmen, 3. Aufl., München 2016 (zitiert: *Bearbeiter* in Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance)
- Haun/Kahle/Goebel/Reiser*, Außensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, Stand: 47. EL, Stuttgart 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in H/K/G/R)
- Heidel*, Aktienrecht und Kapitalmarktrecht, Kommentar, 5. Aufl., Baden-Baden 2019 (zitiert: *Bearbeiter* in Heidel, Aktienrecht)
- Henssler/Strohn*, Gesellschaftsrecht, Kommentar, 5. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in Henssler/Strohn)
- Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, EStG, KStG, Kommentar, Loseblatt, Stand: 312. EL, Köln 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Herrmann/Heuer/Raupach)
- Hölters*, Handbuch Unternehmenskauf, 9. Aufl. 2019
- Hopt*, Handelsgesetzbuch, Kommentar, 41. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Hopt, HGB)
- Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, Stand: 269. EL, Köln, April 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in HHSp)
- Hüffer/Koch*, Aktiengesetz, Kurzkommentar, 14. Aufl., München 2020
- Hüls/Reichling*, Steuerstrafrecht, Kommentar, 2. Aufl., Heidelberg 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in Hüls/Reichling)
- Ignor/Mosbacher (Hrsg.)*, Handbuch Arbeitsstrafrecht, 3. Aufl., Stuttgart 2015
- Jauernig*, Bürgerliches Gesetzbuch, BGB, Kommentar, 18. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in Jauernig)
- Joecks/Jäger/Randt*, Steuerstrafrecht, mit Zoll und Verbrauchssteuerstrafrecht, 8. Aufl., München 2015 (zitiert: *Bearbeiter* in Joecks/Jäger/Randt)
- Kapp/Ebeling*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, Stand: 92. EL, Köln, Mai 2022
- Karlsruher Kommentar zur Strafprozessordnung, 8. Aufl., München 2019 (zitiert: *Bearbeiter* in KK-StPO)
- Karlsruher Kommentar zum Gesetz der Ordnungswidrigkeiten, 5. Aufl., München 2018 (zitiert: *Bearbeiter* in KK-OWiG)
- Kasseler Kommentar zum Sozialversicherungsrecht, Stand: 118. EL, München, März 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Kasseler Kommentar)

- Keil*, Was bedeutet der Brexit für die Limited?, München 2018
- Kindhäuser/Neumann/Paeffgen (Hrsg.)*, Strafgesetzbuch, Kommentar, 5. Aufl., Baden-Baden 2017 (zitiert: *Bearbeiter* in NK-StGB)
- Kirchhof/Seer*, EstG, Kommentar, 21. Aufl., Köln 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Kirchhof/Seer)
- Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, Stand: 328. EL, Heidelberg, September 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff)
- Klein*, Abgabenordnung einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 15. Aufl., München 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in Klein)
- Klösel/Klötzer-Assion/Mahnhold (Hrsg.)*, Contractor Compliance, Heidelberg 2016
- Knickrehm/Kreikebohm/Waltermann*, Sozialrecht, Kommentar, 7. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in Knickrehm/Kreikebohm/Waltermann)
- Koch/Scholtz*, Abgabenordnung, AO, Kommentar, 7. Aufl., Köln, u. a. 1996
- Koenig*, Abgabenordnung, Kommentar, 4. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in Koenig)
- Kohlmann*, Steuerstrafrecht, Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht, Kommentar, Loseblatt, Stand: 75. EL, Köln, Juni 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Kohlmann)
- Kraft*, Außensteuergesetz, Kommentar, 2. Aufl., München 2019 (zitiert: *Bearbeiter* in Kraft)
- Krenberger/Krumm*, Ordnungswidrigkeitengesetz, OWiG, Kommentar, 7. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Krenberger/Krumm, OWiG)
- Kuhls*, Steuerberatungsgesetz, Praktikerkommentar mit Schwerpunkten zum Berufsrecht der Steuerberater, 4. Aufl., Herne/Berlin 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in Kuhls)
- Kühn/von Wedelstädt*, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 22. Aufl., Stuttgart 2018 (zitiert: *Bearbeiter* in Kühn/von Wedelstädt)
- Lackner/Kühl*, Strafgesetzbuch, Kommentar, 29. Aufl., München 2018 (zitiert: *Bearbeiter* in Lackner/Kühl)
- Lademann*, Außensteuergesetz, Praktikerkommentar, 2. Aufl., Stuttgart 2015 (zitiert: *Bearbeiter* in Lademann)
- Leipziger Kommentar zum Strafgesetzbuch, 13. Aufl., Berlin 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in LK-StGB)
- Lemke/Mosbacher*, Ordnungswidrigkeitengesetz, Kommentar, 2. Aufl., Heidelberg 2005
- Leupold/Wiebe/Glossner*, Münchener Anwaltshandbuch IT-Recht, 4. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in Münchener Anwaltshandbuch IT-Recht)
- Lippross/Seibel*, Steuerrecht, Basiskommentar, Loseblatt, Stand: 132. EL, Köln, Juni 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Lippross/Seibel)
- Lutter/Hommelhoff*, GmbH-Gesetz, Kommentar, 20. Aufl., Köln 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in Lutter/Hommelhoff)
- Matt/Renzikowski (Hrsg.)*, Strafgesetzbuch, Kommentar, 2. Aufl., München 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in Matt/Renzikowski, Strafgesetzbuch)

- Meincke/Hannes/Holtz*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 18. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in Meincke/Hannes/Holtz)
- Michalski/Heidinger/Leible/Schmidt (Hrsg.)*, GmbH-Gesetz, Kommentar, 3. Aufl., München 2017 (zitiert: *Bearbeiter* in Michalski/Heidinger/Leible/Schmidt)
- Momsen/Grützner*, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Handbuch für die Unternehmens- und Anwaltspraxis, 2. Aufl., München 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in Momsen/Grützner, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht)
- Moench/Weinmann*, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kommentar, Loseblatt, Stand: 96. EL, Freiburg, April 2022
- Müller/Fischer*, Tax Compliance, Steuerstrafrechtliche Verantwortung im Unternehmen, 2. Aufl., Berlin 2022
- Müller-Gugenberger*, Handbuch des Wirtschaftsstraf- und -ordnungswidrigkeitenrechts, 6. Aufl., Köln 2015 (zitiert: *Bearbeiter* in Müller-Gugenberger)
- Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 8. Aufl., München 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in MüKo-BGB)
- Münchener Kommentar zum GmbHG, 3. Aufl., München 2018 (zitiert: *Bearbeiter* in MüKo-GmbHG)
- Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 5. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in MüKo-HGB)
- Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, 4. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in MüKo-StGB)
- Nacke*, Haftung für Steuerschulden, Beratung Gestaltung Verfahren, 5. Aufl., Köln 2023
- Noack/Servatius/Haas*, Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommentar, 23. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in NSH)
- Obenhaus/Brügge/Herden/Schönhöft*, Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz, Kommentar, München 2016
- Oetker*, Handelsgesetzbuch, HGB, Kommentar, 7. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in Oetker)
- Paeffgen (Hrsg.)*, Böse (Hrsg.), Kindhäuser (Hrsg.), u. a., Strafrechtswissenschaft als Analyse und Konstruktion, Festschrift für Ingeborg Puppe zum 70. Geburtstag, Berlin 2011 (zitiert: *Bearbeiter* in FS Puppe)
- Park*, Kapitalmarktstrafrecht, Kommentar, 5. Aufl., Baden-Baden 2020
- Petri*, Arbeitsstrafrecht, 3. Aufl., München 2021
- Prinz/Berberich/Winkeljohann*, Beck'sches Handbuch der GmbH, 6. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in Beck'sches Handbuch der GmbH)
- Prinz/Kahle*, Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Aufl., München 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften)
- Pump/Fittkau*, Die Vermeidung der Haftung für Steuerschulden, 2. Aufl., Berlin 2020
- Rand*, Steuerberater-Praxisnachfolge, Berlin 2010
- Ratjen/Sager/Schimpf*, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 5. Aufl., Weil im Schönbuch 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in Ratjen/Sager/Schimpf)

- Rau/Dürrwächter*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, Stand: 198. EL, Köln, Juni 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Rau/Dürrwächter)
- Reichert*, GmbH & CO. KG, 8. Aufl., München 2021
- Rengier*, Strafrecht Allgemeiner Teil, 13. Aufl., München 2021
- Rotsch*, Criminal Compliance, Baden-Baden 2015
- Rübenstahl/Idler (Hrsg.)*, Tax Compliance, Prävention – Investigation – Remediation – Unternehmensverteidigung, Heidelberg 2018 (zitiert: *Bearbeiter* in Rübenstahl/Idler)
- Satzger/Schluckebier/Widmaier*, Strafgesetzbuch, Kommentar, 5. Aufl., Köln 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in Satzger/Schluckebier/Widmaier)
- Scheel/Brehm/Holzner*, Abgabenordnung und FGO mit Steuerstraf- und Vollstreckungsrecht, Kommentar, 17. Aufl., Achim 2018
- Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., Köln 2002
- Schmidt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 41. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Schmidt)
- Schönke/Schröder*, Strafgesetzbuch, Kommentar, 41. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Schönke/Schröder)
- Schönknecht/Küchenhoff*, Abgabenrecht für Zölle und Verbrauchsteuern, 3. Aufl., Herne 2019
- Schulz*, Compliance Management im Unternehmen, 2. Aufl., Frankfurt am Main 2021
- Schüren*, Arbeitnehmerüberlassungsgesetz, Kommentar, 5. Aufl., München 2018 (zitiert: *Bearbeiter* in Schüren/Hamann/Wilde)
- Schwarz/Pahlke*, AO und FGO, steuerliches Verfahrensrecht, Kommentar, Loseblatt, Stand: 207. EL, Freiburg im Breisgau, Juni 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Schwarz/Pahlke)
- Segner/Matuszok*, Limited oder Mini-GmbH?, Freiburg, u. a. 2009
- Sölch/Ringleb*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, Stand: 95. Aufl., München, Juni 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Sölch/Ringleb)
- Sonnleitner/Witfeld*, Insolvenz- und Sanierungssteuerrecht, 2. Aufl. München 2022
- Streck*, Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 10. Aufl., München 2022
- Streck/Mack/Schwedhelm*, Tax Compliance, 3. Aufl., Köln 2019 (zitiert: *Bearbeiter* in Streck/Mack/Schwedhelm)
- Streinz*, EUV/AEUV, Kommentar, 3. Aufl., München 2018 (zitiert: *Bearbeiter* in Streinz)
- Strunk/Kaminski/Köhler*, Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Loseblatt, Stand: 61. EL, Bonn, Mai 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Strunk/Kaminski/Köhler)
- Tipke/Kruse*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, Stand: 171. EL, Köln, Juli 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Tipke/Kruse)
- Tillmann/Mohr*, GmbH-Geschäftsführer, Rechts- und Steuerberatung, Vertragsgestaltung, 11. Aufl., Köln 2020
- Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., Köln 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in Tipke/Lang)
- Troll/Eisele*, Grundsteuergesetz, Kommentar, 12. Aufl., München 2021

- Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, ErbStG, Kommentar, Loseblatt, Stand: 63. EL, München, Februar 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk)
- Volk/Beukelmann*, Münchener Anwaltshandbuch, Verteidigung in Wirtschafts- und Steuerstrafsachen, 3. Aufl., München 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in Volk/Beukelmann, Münchener Anwaltshandbuch, Verteidigung in Wirtschafts- und Steuerstrafsachen)
- von *Oertzen/Loose*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz mit Bewertung und Erbschaftsteuer-DBA, Kommentar, 2. Aufl., Köln 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in von Oertzen/Loose)
- Wabnitz/Janovsky/Schmitt*, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, 5. Aufl., München 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in Wabnitz/Janovsky/Schmitt)
- Wessels/Beulke/Satzger*, Strafrecht Allgemeiner Teil, 51. Aufl., Heidelberg 2021
- Westermann/Wertenbruch*, Handbuch Personengesellschaften, Loseblatt, Stand: 83. EL, Köln, April 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Westermann/Wertenbruch)
- Wicke*, Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, GmbHG, Kommentar, 4. Aufl., München 2020 (zitiert: *Wicke*, GmbHG)
- Wiedemann*, Handbuch des Kartellrechts, 4. Aufl., München 2020 (zitiert: Wiedemann, KartellR-HdB)
- Wolf*, Abgabenordnung (AO 1977), Kommentar, Baden-Baden 1977 (zitiert: *Wolf*, AO)

Kapitel 1 – Die steuerliche Haftung

Einleitung

Eine Steuer entsteht kraft Gesetzes, sobald ein Tatbestand verwirklicht ist, an den eine Steuerschuld geknüpft ist. Sie entsteht also zunächst grundsätzlich unabhängig von der finanziellen Fähigkeit des Steuerschuldners. Da entsprechend das Ausfallrisiko hoch und das finanzielle Belastungsrisiko durch Steuer ausfall für den Staat und seine Einrichtungen groß ist, besteht das Bedürfnis einer Sicherung der Durchsetzungsmöglichkeit von Steueransprüchen. 1

Für diese Sicherung wurden die gesetzlichen Haftungstatbestände normiert. Der Begriff der Haftung erfasst ganz allgemein zunächst das „Eintretenmüssen“ für eine fremde Schuld. Bezogen auf das Steuerrecht bedeutet dies, dass jemand für fremde Steuerschulden haftet. Fremde Steuerschulden können somit bei Einschlägigkeit einer oder mehrerer Haftungsnormen zu eigenen Haftungsschulden werden. 2

Da bei Entfall der Steuerschuld kein Bedürfnis der Sicherung mehr besteht, entfällt auch die Haftungsschuld insoweit. Der Haftungsanspruch ist zum Steueranspruch streng akzessorisch. Entsprechend kann ein Haftungsanspruch auch nicht vor Entstehung des zugrunde liegenden Steueranspruches entstehen. 3

Zu unterscheiden ist zwischen:¹ 4

1. Entstehung der Haftungsschuld kraft Gesetzes,
2. Erlass des Haftungsbescheides,
3. Inanspruchnahme durch Zahlungsaufforderung.

Die Steuergesetze kennen diverse Haftungs- und Duldungstatbestände. Die allgemeinen Haftungstatbestände sind in den §§ 69–75 AO zu finden. Im Einzelnen handelt es sich um: 5

- § 69 Haftung der Vertreter,
- § 70 Haftung des Vertretenen,
- § 71 Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers,
- § 72 Haftung bei Verletzung der Pflicht zur Kontenwahrheit,
- § 72a Haftung Dritter bei Datenübermittlungen an Finanzbehörden,
- § 73 Haftung bei Organschaft,
- § 74 Haftung des Eigentümers von Gegenständen,
- § 75 Haftung des Betriebsübernehmers,

1 Halaczinsky, Die Haftung im Steuerrecht, Rz. 19.

- § 76 Sachhaftung,
 - § 77 Duldungspflicht.
- 6 Daneben enthalten auch die Einzelsteuergesetze eine Vielzahl von Haftungstatbeständen. Insbesondere die folgenden Normen sind in der Praxis relevant:²
- Haftung des Arbeitgebers für die einzubehaltende Lohnsteuer gem. § 42d Abs. 1–5 EStG,
 - Haftung des Entleihers bei gewerbsmäßiger Arbeitnehmerüberlassung gem. § 42d Abs. 6–8 EStG,
 - Haftung des Ausstellers einer Spendenbescheinigung gem. § 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG,
 - Haftung für die einzubehaltende Kapitalertragsteuer gem. §§ 44 Abs. 5, 45a Abs. 7 EStG,
 - Haftung des Nachlasses für die Erbschaftsteuer der Erben gem. § 20 Abs. 3 ErbStG,
 - Haftung des Leistungsempfängers bei zu niedrig abgeführter Bauabzugsteuer gem. § 48a Abs. 3 EStG,
 - Haftung für einen Steuerabzug bei bestimmten Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger gem. § 50a Abs. 5, 6 EStG i. V. m. § 73g EStDV,
 - Haftung des Nießbrauchers und des Erwerbers für die Grundsteuer gem. § 11 Abs. 1, 2 GrStG.

A. Die steuerliche Haftung nach der Abgabenordnung

- 7 Nachfolgend soll sich zunächst auf die allgemeinen Haftungstatbestände der Abgabenordnung bezogen werden. Dies sind § 69 AO für die Haftung des gesetzlichen Vertreters und des Verfügungsberechtigten, § 70 AO für die Haftung des Vertretenen und § 71 AO für die Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers.

I. Haftung des Vertreters und Verfügungsberechtigten nach § 69 AO

- 8 Die in den §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen haften, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden. Die Haftung umfasst auch die infolge der Pflichtverletzung zu zahlenden Säumniszuschläge.

2 Siehe die ausführliche Aufstellung bei *Müller*, StBp 2005, 298.

1. Zweck der Vorschrift

Grundsätzlich hat jeder Steuerpflichtige seine sich aus dem Steuerschuldverhältnis ergebenden Pflichten selbst zu erfüllen. Für Steuerpflichtige jedoch, die handlungs- oder geschäftsunfähig sind, übernehmen diese Pflichten ihre in §§ 34, 35 AO bezeichneten gesetzlichen Vertreter. Verletzen die Vertreter nun vorsätzlich oder grob fahrlässig die ihnen auferlegten steuerlichen Pflichten, sind sie für den daraus entstehenden Schaden nach § 69 AO haftbar. 9

Derjenige, bei dem die Steuerschulden entstehen, wird Steuerschuldner genannt. Derjenige, der nicht Steuerschuldner ist, jedoch nach § 69 AO für diese Steuer haftet, wird Haftungsschuldner genannt. Haften bedeutet im Steuerrecht also Einstehenmüssen für eine fremde Steuerschuld. 10

Ziel der Haftung nach § 69 AO ist es, diejenigen Steuerauffälle auszugleichen, die durch eine schuldhaftige Pflichtverletzung des Vertreters entstanden sind.³ § 69 AO normiert also ein Eintretenmüssen der in §§ 34, 35 AO genannten Personen für Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, welche nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt worden sind. Die Haftung der Vertreter nach §§ 69, 34, 35 AO macht – neben der Lohnsteuerhaftung – den größten Teil der Haftungsfälle der Finanzbehörden aus.⁴ In der Praxis besonders relevant ist die Haftung der Geschäftsführer für die Steuerschulden ihrer Gesellschaft. Die Haftung nach § 69 AO wird daher auch als „Geschäftsführerhaftung“ bezeichnet.⁵ 11

Die Pflichten der Vertreter aus §§ 34, 35 AO haben öffentlich-rechtlichen Charakter. Entsprechend ist die aus § 69 AO resultierende Haftung ebenfalls öffentlich-rechtlicher Natur, was zur Folge hat, dass die Haftung nach § 69 AO vertraglich nicht abbedungen werden kann.⁶ 12

§ 69 AO steht in einfacher Gesetzeskonkurrenz zu anderen – auch zivilrechtlichen – Haftungstatbeständen⁷ und ist nach seiner Art eine persönliche und unbeschränkte Haftung.⁸ 13

Steuerschuldner und Steuerhaftender sind gem. § 44 Abs. 1 S. 1 AO Gesamtschuldner (unechte Gesamtschuldner)⁹. Die Haftung ist keine „Ausfallhaftung“, d. h. sie ist nicht davon abhängig, dass die Beitreibung der Steuerschulden beim Steuerschuldner erfolglos blieb. Jedoch ist die Haftung subsidiär gegenüber der Steuerschuld.¹⁰ 14

3 Boeker in HHSp, § 69 AO Rz. 7.

4 Nacke, Die Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.1.

5 Brusckke, BB 2017, 3040 (3041).

6 Boeker in HHSp, § 69 AO Rz. 6; Loose in Tipke/Kruse, § 34 AO Rz. 54, § 69 Rz. 2; BFH v. 27. 03. 1990 – VII R 26/89, BStBl. II 1990, 939 (941).

7 Blesinger, Haftung und Duldung im Steuerrecht, S. 21, 2.1.1; a. A. Loose in Tipke/Kruse, Vor § 69 AO, Rz. 22; Klein, DStR 2009, 1963.

8 Nacke, Die Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.3.

9 Brusckke, BB 2017, 3040 (3041).

10 Rüsken in Klein, AO, § 69 Rz. 1.

2. Akzessorietät

- 15 Bei der steuerlichen Haftung handelt es sich um eine Außen- und eine Fremdhaf- tung. Der Haftungsschuldner steht für einen Dritten gegenüber der Finanzbe- hörde für dessen Schulden ein. Daraus folgt eine Akzessorietät der Haftungs- schuld zur Steuerschuld. Die Haftungsschuld steht dabei zwar grundsätzlich eigenständig neben der Steuerschuld,¹¹ jedoch ist der Haftungsanspruch weitest- gehend abhängig von dem Steueranspruch.¹² Der Haftungsschuldner darf daher gem. § 44 Abs. 2 S. 1, 2 AO nur in Anspruch genommen werden, wenn die Steuerschuld nicht durch Zahlung, Aufrechnung, Befriedigung in der Vollstre- ckung oder durch Erlass erloschen ist und keine Festsetzungs- oder Zahlungsver- jährung eingetreten ist.
- 16 Ist eine Steuerschuld erloschen, kann ein Haftender also nicht mehr in An- spruch genommen werden. Eine Inanspruchnahme wäre dahingehend rechts- widrig.

3. Haftungsvoraussetzungen

- 17 Die Haftung nach § 69 AO stellt eine Schadensersatzhaftung dar.¹³ Das bedeutet, dass zur Begründung einer steuerlichen Haftung – wie im zivilrechtlichen Scha- densersatzrecht – der Haftende als zum haftenden Personenkreis gehörend durch pflichtwidriges, schuldhaftes Handeln einen kausalen Schaden hervorgeru- fen haben muss.
- 18 Daher setzt § 69 AO fünf Tatbestandsmerkmale voraus:
1. haftender Personenkreis,
 2. Pflichtverletzung,
 3. Verschulden,
 4. Haftungsschaden,
 5. Kausalität.
- 19 Sind die Tatbestandsmerkmale erfüllt, hat der Haftende für eine zulasten eines anderen begründete Steuerschuld mit eigenem Vermögen einzustehen.
- a) *Haftender Personenkreis nach § 69 AO*
- 20 Zum haftenden Personenkreis gehören ausschließlich die in §§ 34 und 35 AO genannten Personen. Danach haften folgende Personengruppen:

11 *Scheel* in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Haftung, Rz. 2.

12 *Rüsken* in Klein, AO, § 69 Rz. 1.

13 *Blesinger*, Haftung und Duldung im Steuerrecht, S. 21, 2.1.1; *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 2; *Rüsken* in Klein, AO, § 69 Rz. 1; *Beermann* in DStR 1994, 805 (806); BFH v. 01.08.2000 – VII R 110/99, BStBl. II 2001, 271 (272); BFH v. 26.07.1988 – VII R 83/87, BStBl. II 1988, 859; BFH v. 05.03.1991 – VII R 93/88, BStBl. II 1991, 678; BFH v. 02.03.1993 – VII R 90/90, BFH/NV 1994, 526; BFH v. 19.12.1995 – VII R 53/95, BFH/NV 1996, 522.

1. gesetzliche Vertreter natürlicher und juristischer Personen und die Geschäftsführer von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 34 Abs. 1 S. 1 AO),
2. Mitglieder oder Gesellschafter nicht rechtsfähiger Personenvereinigungen, soweit diese ohne Geschäftsführer sind (§ 34 Abs. 2 S. 1 AO),
3. Personen, denen das Vermögen nicht rechtsfähiger Vermögensmassen zusteht, soweit diese ohne Geschäftsführer sind (§ 34 Abs. 2 S. 3 AO),
4. Vermögensverwalter (§ 34 Abs. 3 AO),
5. Personen, die als Verfügungsberechtigte auftreten (§ 35 AO).

Diese treten im Haftungsfall in ein unmittelbares Pflichtenverhältnis zur Finanzverwaltung.¹⁴ Vertreten mehrere Personen den Steuerschuldner, trifft jeden von ihnen die Verantwortung zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten, gegebenenfalls im Rahmen seiner internen Zuständigkeit.¹⁵ § 69 AO stellt also keine Ausfallhaftung dar, sondern begründet eine Gesamtschuldnerschaft des Steuerpflichtigen und des Vertreters.¹⁶ 21

aa) *Haftung des Vertreters – § 34 Abs. 1 S. 1 AO*

§ 34 AO nennt zunächst die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen. Diese erfüllen deren steuerliche Pflichten. Grundsätzlich wird der Begriff der Vertretung im Steuerrecht zwar anders verstanden als im Zivilrecht, jedoch richtet sich die Vertreterstellung i. R. d. § 34 AO nach den zivilrechtlichen Regelungen.¹⁷ 22

Gesetzliche Vertreter sind diejenigen, deren Vertreterstellung sich unmittelbar aus dem Gesetz ableitet, nicht also diejenigen, deren Vertreterstellung sich rechtsgeschäftlich begründen lässt. 23

Natürliche Personen werden gesetzlich vertreten, soweit sie geschäftsunfähig oder beschränkt geschäftsfähig sind. Die gesetzlichen Vertreter sind insbesondere Eltern (§§ 1626 ff. BGB), Vormund (§§ 1773 ff. BGB), Betreuer (§§ 1896 ff.) oder Pfleger (§§ 1909 ff. BGB). 24

Auch juristische Personen sind selbstständige Rechtssubjekte. Sie sind Organisationen, die entweder vom Bestand ihrer Mitglieder unabhängig sind (z. B. Kapitalgesellschaften) oder die zur Verfolgung eines bestimmten Zweckes gegründet und mit einem diesem Zweck gewidmeten Vermögen ausgestattet wurden.¹⁸ 25

Da solche Organisationen naturgemäß nicht selbst handlungsfähig sind, treten sie nach außen durch ihre Organe auf. Diese Organe sind zwar nicht Vertreter 26

14 AEAO zu § 34 – Nr. 1; *Nacke*, Die Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.7; *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 7; *Rüsken* in Klein, AO, § 69 Rz. 9; vgl. auch *Mösbauer*, DB 1995, 1679.

15 *Nacke*, Die Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.9.

16 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 3.

17 *Boeker* in HHSp, § 34 AO Rz. 10; *Nacke*, Die Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.10.

18 *Boeker* in HHSp, § 34 AO Rz. 20; *Nacke*, Die Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.16.

im eigentlichen Sinne, ihnen kommt jedoch gem. § 26 Abs. 1 S. 2 Halbs. 2 BGB die Stellung eines gesetzlichen Vertreters zu.¹⁹

- 27 Die juristischen Personen handeln durch folgende Organe²⁰:
- Vorstand des rechtsfähigen Vereins, der rechtsfähigen Stiftung, der AG und der Genossenschaft,
 - Vorsitzender des Vereins,
 - Geschäftsführer der GmbH,
 - Persönlich haftender Gesellschafter der KGaA,
 - Abwickler bzw. Liquidator der AG, Genossenschaft, des rechtsfähigen Vereins und der GmbH,
 - Sparkassenvorstand,
 - Bürgermeister der Gemeinde,
 - Minister des Landes und des Bundes.
- 28 Bei der Vertreterhaftung kommt es nicht auf die tatsächliche Stellung des Betroffenen an, sondern ausschließlich auf dessen nominale Bezeichnung.²¹ Derjenige, der einen Posten nur zum Schein innehat, kann sich i. R. d. Haftung nicht darauf berufen, „Strohmann“ zu sein.²² Auch derjenige, der zwar nominal Vertreter ist, sich aber tatsächlich im Unternehmen nicht seiner formellen Bezeichnung entsprechend durchsetzen kann, kann nicht vorbringen, er hafte mangels tatsächlicher Betätigung als bezeichnete Person nicht. Kann der Betreffende seiner Stellung nicht nachkommen, ist es seine Pflicht, von der Vertreterstellung zurückzutreten.
- 29 Der Strohmanngeschäftsführer kann neben dem faktischen Geschäftsführer von der Finanzbehörde für den entstandenen Steuerschaden in Haftung genommen werden.²³
- 30 Weisungsgebundenheit kann nur in außergewöhnlichen Einzelfällen und nur vom Schuldvorwurf entlasten.²⁴
- 31 § 34 Abs. 1 S. 1 AO nennt darüber hinaus die Geschäftsführer nichtrechtsfähiger Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Dies ist die Konsequenz daraus, dass sich Rechtsfähigkeit (Träger von Rechten und Pflichten²⁵) und Steuerrechtsfähigkeit (Steuersubjekt, also wer den Tatbestand erfüllt, an den das Ge-

19 *Ellenberger* in Grüneberg, § 26 BGB Rz. 1; *Boeker* in HHSp, § 34 AO Rz. 23.

20 *Nacke*, Die Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.17.

21 *Rüsken* in Klein, AO, § 34 Rz. 9.

22 BFH v. 12.02.1996 – VII B 245/95, BFH/NV 1996, 657; BFH v. 11.03.2004 – VII R 52/02, BStBl. II 2004, 579; BFH v. 16.02.2006 – VII B 122/05, BFH/NV 2006, 1051; BFH v. 08.03.2006 – VII B 233/05, BFH/NV 2006, 1252; *Nacke*, Die Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.18 m. w. N; *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 7.

23 *Bruschke*, BB 2017, 3040 (3041).

24 *Rüsken* in Klein, AO, § 34 Rz. 9; BFH v. 05.03.1985 – VII B 52/84, BFH/NV 1987, 459; BFH v. 14.09.1999 – VII B 33/99, BFH/NV 2000, 303.

25 *Scheel/Brehm/Holzner*, AO und FGO, S. 89 Abschnitt 4.2.2.

setz die subjektive Steuerpflicht knüpft²⁶) nicht zwingend decken.²⁷ Denn nicht rechtsfähige Personenvereinigungen sind Gebilde, die zwar keine juristischen Personen sind, jedoch am Rechtsverkehr teilnehmen und steuerliche Rechte erwerben bzw. Verpflichtungen eingehen können.²⁸ Da folglich auch nicht rechtsfähige Personenvereinigungen bzw. Vermögensmassen Steuersubjekt sein können, besteht auch für deren entstehende Steuerschuld ein Haftungsbedürfnis.

§ 34 Abs. 1 S. 1 AO betrifft also namentlich die GbR, die OHG, die KG, die PartG sowie den nicht rechtsfähigen Verein als auch die nach dem bürgerlichen Recht nicht oder nur teilweise rechtsfähigen Personengesellschaften.²⁹

Die steuerrechtlichen Pflichten werden für solche nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen an die Stellung des Geschäftsführers geknüpft.

Wer die Geschäftsführung innehat, richtet sich grundsätzlich nach der Satzung oder dem Gesellschaftsvertrag.³⁰

Dies bedeutet konkret, dass folgende Personen die Geschäfte der Gesellschaft führen und damit nach §§ 69, 34 Abs. 1 S. 1 AO haften ([Tabelle 1](#)):

Tabelle 1: Übersicht der Geschäftsführungsorgane

Nicht rechtsfähiger Verein	Vorstand
GbR	Gesellschafter , § 709 Abs. 1 BGB. Ggfs. Geschäftsführung durch Gesellschaftsvertrag auf einen oder mehrere Gesellschafter übertragbar, § 710 BGB.
OHG	Gesellschafter , § 114 Abs. 1 HGB. Ggfs. Geschäftsführung durch Gesellschaftsvertrag auf einen oder mehrere Gesellschafter übertragbar, § 114 Abs. 2 HGB.
KG	Komplementäre , §§ 114, 161 Abs. 2, 164 HGB.

(Quelle: Eigene Darstellung)

Sollte noch keine Geschäftsführung bestimmt sein, tritt § 34 Abs. 2 S. 1 AO als Auffangtatbestand ein, sodass jedes Mitglied oder jeder Gesellschafter für die Steuerschuld der Vereinigung über § 69 AO haftet. Die Finanzbehörde kann sich in diesem Falle unmittelbar an jedes Mitglied oder an jeden Gesellschafter halten, ohne dass vorher in jedem Fall eine Aufforderung zur Bestellung von Bevollmächtigten ergehen muss.³¹

Gleiches gilt nach § 34 Abs. 2 S. 3 AO für nicht rechtsfähige Vermögensmassen, die ohne Geschäftsführer sind. Vermögensmasse bedeutet dabei, dass die betref-

26 *Scheel/Brehm/Holzner*, AO und FGO, S. 89 Abschnitt 4.2.2.

27 *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 34 AO Rz. 10.

28 BFH v. 19.08.2004 – II B 22/03, BFH/NV 2005, 156; *Schneider* in *Schwarz/Pahlke*, § 267 AO 2.1. Rz. 3.

29 *Nacke*, Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.20.

30 *Nacke*, Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.21; *Rüsken* in *Klein*, AO, § 34 Rz. 7.

31 AEAO zu § 34 Nr. 2.

fenden Vermögenswerte eine gewisse Selbstständigkeit gegenüber den sonstigen Vermögenswerten des Eigentümers einnehmen.³²

bb) Haftung des Vermögensverwalters – § 34 Abs. 3 AO

- 38 Typischerweise wird das Vermögen von seinen Inhabern oder deren gesetzlichen Vertretern verwaltet. In manchen Fällen wird die Vermögensverwaltung jedoch von Dritten übernommen. § 34 Abs. 3 AO schließt diese Vermögensverwalter in den Kreis der steuerlich Verpflichteten nach § 34 Abs. 1 AO ein. Es muss nicht zwingend eine gesetzliche Begründung der Vermögensverwaltung vorliegen. Es genügt, anders als bei § 34 Abs. 1 S. 1 AO, wenn der Vermögensverwalter durch Rechtsgeschäft bestellt worden ist.
- 39 Zu den Vermögensverwaltern i. R. d. § 34 Abs. 3 AO zählen insbesondere:³³
- Insolvenzverwalter nach § 56 InsO,³⁴
 - Zwangsverwalter nach §§ 150 ff. ZVG,³⁵
 - Testamentsvollstrecker nach §§ 2197 ff. BGB,³⁶
 - Nachlassverwalter nach § 1985 BGB.³⁷

cc) Haftung des Verfügungsberechtigten – § 35 AO

- 40 Nach § 35 AO gehören zum nach § 69 AO haftenden Personenkreis auch die Verfügungsberechtigten. Verfügungsberechtigter ist, wer nach dem Gesamtbild der Verhältnisse rechtlich und wirtschaftlich über Mittel, die einem anderen gehören, verfügen kann und als Verfügungsberechtigter nach außen auftritt.³⁸
- 41 § 35 AO hat somit zwei Tatbestandsmerkmale:
- die **Eigenschaft** als Verfügungsberechtigter,
 - das **Auftreten** als Verfügungsberechtigter.
- 42 § 35 AO ist gegenüber § 34 Abs. 1 und Abs. 3 AO subsidiär und stellt einen Auffangtatbestand dar.³⁹ § 34 Abs. 1 und Abs. 3 AO erfasst die Fälle, in denen ein Dritter per Gesetz oder per Rechtsgeschäft zur Verfügung über Vermögen bestellt wird. § 35 AO soll dahingehend eine Lücke schließen, dass auch derjenige steuerliche Pflichten zu erfüllen hat, der ohne gesetzliche oder rechtsgeschäftliche Ermächtigung die gleiche rechtliche Möglichkeit des Zugriffs auf fremdes

32 BFH v. 05. 11. 1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388; *Nacke*, Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.25.

33 *Loose* in Tipke/Kruse, § 34 AO Rz. 13.

34 BFH v. 23. 08. 1994 – VII R 143/92, BStBl. II 1995, 194.

35 BFH v. 19. 12. 1985 – V R 139/76, BStBl. II 1986, 500; BFH v. 23. 06. 1988 – V R 203/83, BStBl. II 1988, 920; BFH/NV 1994, 77.

36 BFH v. 20. 10. 1970 – II 167/64, BStBl. II 1970, 826; BFH v. 01. 10. 1970 – I R 145/68, BStBl. II 1971, 119; BFH v. 16. 12. 1977 – III R 35/77, BStBl. II 1978, 383.

37 *Loose* in Tipke/Kruse, § 34 AO Rz. 13.

38 BFH v. 05. 10. 2010 – V R 13/09, BFH/NV 2011, 81; *Nacke*, Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.32.

39 BFH v. 12. 05. 1987 – VII R 159/84, BFH/NV 1988, 139; *Krause/Maier*, DStR 2014, 905 (906).

Vermögen hat und von dieser tatsächlich und nach außen erkennbar Gebrauch macht.⁴⁰

Das Gesetz stellt nicht auf das Bestehen eines rechtlichen Vertretungsverhältnisses ab, denn es erwähnt ausdrücklich den Verfügungsberechtigten neben dem Bevollmächtigten. Deshalb kann auch der nicht geschäftsführende, aber beherrschende, Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verfügungsberechtigter sein. Auch der Treuhänder ist als Verfügungsberechtigter anzusehen.⁴¹ 43

(1) Verfügungsmacht/Eigenschaft als Verfügungsberechtigter

Unter Verfügungsbefugnis ist hierbei, wie im Sinne einer bürgerlich-rechtlichen Verfügungsmacht, die Fähigkeit zu verstehen, im Außenverhältnis wirksam zu handeln.⁴² Dabei genügt es nicht, dass die betreffende Person nur tatsächliche Verfügungsmacht hat oder ihre Verfügungsmacht bloß vortäuscht.⁴³ Die Verfügungsmacht muss in der Form rechtlich bestehen, dass die betreffende Person zumindest mittelbar im Außenverhältnis für den Steuerpflichtigen wirksam handeln kann.⁴⁴ Dies meint, dass der Betreffende jedenfalls mittelbar seinen Verfügungswillen durchsetzen kann.⁴⁵ Diese Verfügungsmacht kann durch Gesetz, behördliche oder gerichtliche Anordnung oder durch Rechtsgeschäft begründet sein.⁴⁶ 44

So kann es beispielsweise zur Haftung des Gesellschafters einer GmbH kommen, wenn dieser mangels Kontrolle des nominalen Geschäftsführers selbst geschäftsführende Tätigkeiten übernimmt.⁴⁷ Dabei ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob die Person faktisch als Organmitglied, also Gesellschafter, aufgetreten ist.⁴⁸ 45

Eine mittelbare Verfügungsbefugnis kann beispielsweise bei einem Alleingesellschafter einer GmbH nach Ausscheiden des bisherigen Geschäftsführers vorlie- 46

40 *Rüsken* in König, § 35 Rz. 1; *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 6; *Loose* in Tipke/Kruse, § 35 AO Rz. 5.

41 *Bruschke*, BB 2017, 3040 (3041).

42 BT-Drucks. 6/1982 zu § 38 AO, S. 111.

43 *Rüsken* in Klein, AO, § 35 Rz. 3, 5; *Krause/Maier*, DStR 2014, 905; BFH v. 08.12.2010 – VII B 102/10, BFH/NV 2009, 1591.

44 *Loose* in Tipke/Kruse, § 35 AO Rz. 5; BFH v. 21.02.1989 – VII B 193/08, BStBl. II 1989, 491; BFH v. 16.03.1995 – VII R 38/94, BStBl. II 1995, 859.

45 *Rüsken* in Klein, AO, § 35 Rz. 5; BFH v. 16.03.1995 – VII R 38/94, BFHE 177, 209, BStBl. II 1995, 859; BFH v. 27.11.1990 – VII R 20/89, BFHE 163, 106, BStBl. II 1991, 284.

46 *Loose* in Tipke/Kruse, § 35 AO Rz. 5; *Rüsken* in Klein, AO, § 35 Rz. 3; BFH v. 16.03.1995 – VII R 38/94, BStBl. II 1995, 859; BFH v. 08.12.2010 – VII B 102/10, BFH/NV 2011, 740.

47 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 6 f.; zur Inanspruchnahme des faktischen Geschäftsführers neben dem formellen Geschäftsführer siehe BFH v. 11.03.2004 – VII R 52/02, BStBl. II 2004, 579.

48 BFH v. 09.01.2013 – VII B 67/12, BFH/NV 2013, 898; BGH v. 11.07.2005 – II ZR 253/03, NJW-RR 2006, 472.

gen, da es gem. § 46 Nr. 5 GmbHG zu seinen Aufgaben gehört, einen Nachfolgegeschäftsführer zu bestellen.⁴⁹

(2) Auftreten als Verfügungsberechtigter

- 47 Der Verfügungsberechtigte muss nach Außen auftreten, also am Rechtsverkehr teilnehmen, um seine Haftung zu begründen.⁵⁰ Macht er von seiner Verfügungsmacht keinen Gebrauch, haftet er nicht nach § 35 AO.⁵¹ Nach außen auftreten bedeutet dabei, dass der Verfügungsberechtigte im Rechts- oder Wirtschaftsverkehr ausdrücklich oder schlüssig zu erkennen gibt, dass er von seiner Verfügungsmacht Gebrauch machen will.⁵²
- 48 Die Anforderungen an das Auftreten nach außen sind jedoch nicht besonders hoch. „Außerhalb“ tritt jemand auf, wenn der Empfängerkreis außerhalb der GmbH liegt. Dabei genügt es, wenn er in einer begrenzten Öffentlichkeit als Verfügungsberechtigter auftritt, also z. B. gegenüber Gesellschaftern und Organen auf einer Gesellschafterversammlung oder Aufsichtsratssitzung.⁵³ Ein Auftreten gegenüber Nichtgesellschaftern, wie z. B. der Finanzbehörden ist nicht erforderlich.⁵⁴
- 49 Diese niedrigen Anforderungen werden damit begründet, dass die Verfügung über Vermögen eines anderen eine derart intensive Machtbefugnis erkennen lässt, dass es gerechtfertigt ist, den Verfügenden neben dem gesetzlichen Vertreter haften zu lassen, unabhängig davon, wem gegenüber er verfügt hat.⁵⁵
- 50 Danach treten z. B. als Verfügungsberechtigte i. R. d. § 35 AO auf:⁵⁶
- derjenige, der für das Konto eines anderen Schecks und Überweisungen unterschreibt⁵⁷,
 - derjenige, der die Eröffnungsbilanz und die Steuererklärungen einer GmbH unterschreibt⁵⁸,
 - derjenige, der an Kreditverhandlungen und Schriftverkehr mit Banken teilnimmt⁵⁹,

49 *Loose* in Tipke/Kruse, § 35 AO Rz. 5; BFH v. 27. 11. 1990 – VII R 20/89, BStBl. II 1991, 284 (286); vgl. zur mittelbaren Verfügungsmacht des beherrschenden Gesellschafters der GmbH: BFH v. 16. 01. 1980 – I R 7/77, BStBl. II 1980, 526.

50 *Rüsken* in Klein, AO, § 35 Rz. 7.

51 *Loose* in Tipke/Kruse, § 35 AO Rz. 10 f; *Rüsken* in Klein, AO, § 35 Rz. 7.

52 *Krause/Maie*, DStR 2014, 905 (907).

53 *Nacke*, Die Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.30.

54 *Rüsken* in Klein, AO, § 35 Rz. 7; *Nacke*, Die Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.29.

55 BFH v. 27. 11. 1990 – VII R 20/89, BStBl. II 1991, 284; *Krause/Maier*, DStR 2014, 905 (907).

56 *Rüsken* in Klein, AO, § 35 Rz. 13; *Nacke*, Die Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.32.

57 BFH v. 27. 11. 1990 – VII R 20/89, BStBl. II 1991, 284; BFH v. 13. 09. 1988 – VII R 35/85, BFH/NV 1989, 139.

58 BFH v. 16. 01. 1980 – I R 7/77, BStBl. I 1980, 526; BFH v. 13. 08. 2007, BFH/NV 2008, 10.

59 BFH v. 20. 07. 1988 – I R 104/83, BFH/NV 1989, 478; BFH v. 27. 11. 1990 – VII R 20/89, BStBl. II 1991, 284.

- derjenige, der die Abläufe zum Verkauf von Waren und Geldabhebungen vom Geschäftskonto steuert und beherrscht.⁶⁰

Der Prokurist ist Bevollmächtigter mit gesetzlich bestimmtem Vollmachtsumfang und nicht etwa gesetzlicher Vertreter.⁶¹ Seine Verfügungsmacht ist im Innenverhältnis zum Geschäftsherrn beschränkt (§§ 49, 50 HGB). Darüber hinaus begründet § 35 AO keine Pflichten, soweit der Prokurist im Außenverhältnis seinen Wirkungskreis nicht überschreitet.⁶² 51

Insgesamt betrifft die Haftung nach §§ 69, 35 AO also den Alleingesellschafter oder beherrschenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, den kaufmännischen Leiter und den Leiter einer inländischen Betriebsstätte einer ausländischen Kapitalgesellschaft.⁶³ 52

(3) Faktischer Geschäftsführer als Fall des § 35 AO

In den Anwendungsbereich des § 35 AO fällt auch der Fall der Haftung des faktischen Geschäftsführers. Ein faktischer Geschäftsführer ist im engeren Sinne eine Person, die nicht formell als Geschäftsführer bestellt wurde, jedoch tatsächlich die Aufgaben und Arbeiten eines Geschäftsführers übernimmt.⁶⁴ 53

Im weiteren Sinne gehören auch folgende Fälle zu den Fällen der faktischen Geschäftsführung:⁶⁵ 54

- Der fehlerhaft bestellte Geschäftsführer übt trotz fehlerhafter Bestellung die Arbeit eines Geschäftsführers aus.
- Der wirksam aus dem Amt geschiedene Geschäftsführer übt trotz Ausscheidens weiterhin die Arbeit eines Geschäftsführers aus.
- Der Geschäftsführer übt bereits vor seiner ordnungsgemäßen Bestellung die Arbeit eines Geschäftsführers aus.

Nicht erforderlich ist, dass der faktische Geschäftsführer auch Verfügungsmacht über ein Bankkonto der Steuerschuldnerin hat. Für seine Inanspruchnahme reicht es aus, wenn der Haftungsschuldner auf Grund bürgerlich-rechtlicher Verfügungsmacht im Außenverhältnis wirtschaftlich bedeutsame Verträge namens und für Rechnung der Gesellschaft abgeschlossen hat bzw. abschließen kann.⁶⁶ 55

60 BFH v. 05.08.2010 – V R 13/09, BFH/NV 2011, 81.

61 *Rüsken* in Klein, AO, § 35 Rz. 5a.

62 *Loose* in Tipke/Kruse, § 35 AO Rz. 7; BFH v. 19.07.1984 – V R 70/79, BStBl. II 1985, 147.

63 *Nacke*, Die Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.33; BFH v. 21.02.1989 – VII R 165/85, BStBl. II 1989, 491; BFH v. 10.05.1989 – I R 121/85, BFH/NV 1990, 7; BFH v. 10.10.1994 – I B 228/93, BFH/NV 1995, 662.

64 *Krause/Maier*, DStR 2014, 905; BFH v. 21.02.1989 – VII R 165/85, BStBl. II 1989, 491; BFH v. 06.11.1985 – I R 56/82, BStBl. II 1986, 73; BFH v. 05.08.2010 – V R 13/09, BFH/NV 2011, 81 Nr. 1.

65 *Krause/Maier*, DStR 2014, 905.

66 *Bruzschke*, BB 2017, 3040 (3041).

56 Auch der oben bereits beschriebene Fall des Strohmann-Geschäftsführers wird in diesem Rahmen erfasst. Der Hintermann, welcher den Strohmann als Haftenden nach § 34 AO vorstellt, haftet als faktischer Geschäftsführer nach § 35 AO. Er kann sich nicht darauf berufen, dass ein anderer Geschäftsführer ist, der lediglich nominal bestellt wurde und selbst keine tatsächliche Geschäftsführung übernimmt.

b) *Pflichtverletzung i. S. v. § 69 AO*

57 § 69 AO setzt weiter voraus, dass die in §§ 34 und 35 AO genannten Personen eine ihnen auferlegte Pflicht verletzt haben. Die Pflichtverletzung kann durch positives Tun oder durch Unterlassen erfolgen.⁶⁷ Welche Pflichten zu erfüllen sind, ergibt sich aus §§ 34 und 35 AO. Durch den Verweis auf diese Normen wird deutlich, dass nicht jedwede Pflichtverletzung zur Begründung der Haftung nach § 69 AO genügt, sondern nur eine Verletzung von Pflichten aus dem Steuerrechtsverhältnis.⁶⁸

58 Die Verletzung einer handelsrechtlichen Pflicht vermag die Haftung nach § 69 AO weder zu begründen, noch kann sie deren Umfang in irgendeiner Weise beeinflussen.⁶⁹

aa) *Pflichten der Personen nach § 34 AO*

59 Die Verpflichteten nach § 34 AO haben grundsätzlich alle Verpflichtungen des Steuersubjekts zu erfüllen, die durch die AO und die Einzelsteuergesetze begründet werden. Dies betrifft insbesondere die Pflicht, dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln entrichtet werden, die sie verwalten.⁷⁰

60 Dies beinhaltet insbesondere folgende Pflichten:⁷¹

- Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten⁷² (§§ 140–148 AO),
- Auskunftspflichten (§ 93 AO),
- Mitteilungs- und Vorlagepflichten (§§ 137–139 AO),
- Abgabe und Berichtigung von Steuererklärungen (§§ 149–153 AO),
- Steuern aus dem verwalteten Vermögen zu entrichten (§ 34 Abs. 1 S. 2 AO),
- Pflicht zur Einbehaltung und Abführung von Steuern eines Dritten⁷³ (z. B. §§ 38 Abs. 2, 41 Abs. 1 Nr. 2, 44 Abs. 1 S. 3 EStG).

67 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 12.

68 *Blesinger*, Haftung und Duldung im Steuerrecht, S. 27; *Loose* in Tipke/Kruse, § 34 AO Rz. 21; *Intemann* in Koenig, AO, § 69, Rz. 32; BFH v. 25. 04. 1995 – VII R 99/94, BFH v. 25. 04. 1995 – VII R 100/94, BFH/NV 1996, 97; *Beermann*, DStR, 1994, 805 (807).

69 BFH v. 25. 04. 1995 – VII R 99–100/94, BFH/NV 1996, 97; *Grobshäuser/Maier/Kies*, Besteuerung der Gesellschaften, S. 292.

70 *Loose* in Tipke/Kruse, § 34 AO Rz. 19; *Boeker* in HHSp, § 69 AO Rz. 13; BFH v. 04. 03. 1986 – VII R 38/81, BStBl. II 1986, 577.

71 *Loose* in Tipke/Kruse, § 35 AO Rz. 19; *Intemann* in Koenig, AO, § 69 Rz. 32; *Müller*, Haftung im Steuerrecht, SteuerStud 2004, 429.

72 BFH v. 08. 06. 1972 – IV R 129/66, BStBl. II 1972, 784.

73 BFH v. 17. 11. 1992 – VII R 13/92, BStBl. II 1993, 471.

Sind keine ausreichenden Mittel zur Tilgung aller Schulden des Steuerpflichtigen vorhanden, müssen alle Schulden anteilig gleich beglichen werden. Die Steuerschulden dürfen nach dem sog. Grundsatz der anteiligen Tilgung⁷⁴ nicht nachteilig bedient werden. 61

Der Geschäftsführer hat die Pflicht, die steuerlichen Pflichten des von ihm geführten Unternehmens zu kennen.⁷⁵ Kann ein Geschäftsführer sich innerhalb der vertretenen Gesellschaft nicht durchsetzen, hat er sein Amt zur Vermeidung von haftungsrechtlichen Konsequenzen niederzulegen.⁷⁶ Wie oben erläutert, scheidet eine Haftung aus § 34 Abs. 1 S. 1 AO für den nominell bezeichneten Geschäftsführer gerade nicht wegen fehlender Durchsetzungsfähigkeit gegen einen faktischen Gesellschafter aus. 62

Hat das Finanzamt für die Abgabe einer Erklärung dem Verpflichteten eine Fristverlängerung gewährt, verletzt der Verpflichtete seine Abgabepflicht erst, sobald die verlängerte Frist ohne Abgabe der erforderlichen Steuererklärung verstrichen ist.⁷⁷ 63

(1) Zeitpunkt der Pflichtverletzung

Die Verpflichtung zur Entrichtung der Steuern erstreckt sich gem. § 34 Abs. 1 und 3 AO nur auf die im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerschulden tatsächlich vorhandenen und durch den Haftenden verwalteten Mittel der vertretenen Gesellschaft.⁷⁸ Die Pflicht, weitere Mittel zu beschaffen, Kredite aufzunehmen oder eigene Vermögenswerte einzusetzen, besteht nicht.⁷⁹ 64

Soweit die steuerlichen Pflichten zeitpunktbezogen sind, muss sich der Vorwurf der Pflichtverletzung auf diesen Zeitpunkt beziehen. So besteht grds. keine Pflicht, Steuern vor ihrer Fälligkeit zu tilgen. Erst die zum Fälligkeitszeitpunkt nicht erfolgte Tilgung ist pflichtwidrig.⁸⁰ 65

Jedoch hat der nach § 34 AO Verpflichtete die Mittel bereits vor Fälligkeit so zu verwalten, dass er die in Zukunft fällig werdenden Steuern pünktlich entrichten kann.⁸¹ So stellt es beispielsweise eine Pflichtverletzung i. S. d. § 69 AO dar, wenn der nach § 34 AO Verpflichtete durch Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger 66

74 BFH v. 28. 11. 2002 – VII R 41/01, BStBl. II 2003, 337; *Dißbars*, Haftung und Haftungsbescheid im Steuerrecht, S. 20.

75 *Loose* in Tipke/Kruse, § 34 AO Rz. 19; BFH v. 20. 10. 2005 – VII B 17/05, BFH/NV 2006, 241.

76 *Loose* in Tipke/Kruse, § 34 AO Rz. 19; BFH v. 21. 10. 2003 – VII B 353/02, BFH/NV 2004, 157; BFH v. 31. 10. 2005 – VII B 57/05, BFH/NV 2006, 246; BFH v. 12. 05. 2009 – VII B 266/08, BFH/NV 2009, 1589.

77 *Boeker* in HHSp, § 69 AO Rz. 35.

78 *Loose* in Tipke/Kruse, § 34 AO Rz. 22; *Boeker* in HHSp, § 69 AO Rz. 14; BFH v. 22. 05. 1969 – V R 28/66, BStBl. II 1969, 603; BFH v. 05. 03. 1991 – VII R 93/88, BStBl. II 1991, 678.

79 *Loose* in Tipke/Kruse, § 34 AO, Rz. 22; *Boeker* in HHSp, § 34 AO Rz. 48.

80 *Blesinger*, Haftung und Duldung im Steuerrecht, S. 28.

81 *Boeker* in HHSp, § 69 AO Rz. 14.

die Begleichung der Steuerschulden vorwerfbar vereitelt.⁸² Denn bei einer Verschuldung, die mit den vorhandenen Mitteln nicht beglichen werden kann, sind die vorhandenen Mittel im Zeitpunkt der Fälligkeit der Schulden anteilig zur Befriedigung aller Gläubiger einzusetzen.

- 67 Da es keine Rechtsnorm gibt, die die Gläubigerstellung des Fiskus im Hinblick auf seine Steuerforderungen privilegiert⁸³, müssen Steuerschulden bei Zahlungsschwierigkeiten genauso wie andere Verbindlichkeiten behandelt werden.⁸⁴ Es besteht keine Verpflichtung, den Steuerverpflichtungen vorrangig nachzukommen. Die Steuerschulden müssen i. R. d. Gesamtverschuldung lediglich angemessen im Vergleich zu anderen Schulden beglichen werden.⁸⁵ Dieser sog. Grundsatz der anteiligen Tilgung trägt dem Schadensersatzcharakter der Haftung nach § 69 AO Rechnung.
- 68 Ebenso stellt es eine grobe Pflichtverletzung des Geschäftsführers dar, wenn er ungeachtet der bestehenden Steuerschulden Gewinne an die Gesellschafter auskehrt oder die Gewinnansprüche mit Gegenforderungen der Gesellschafter verrechnet⁸⁶ oder er statt Steuerschulden andere Verbindlichkeiten tilgt, um nach außen den Eindruck zu erwecken, die Geschäfte der insolventen Gesellschaft würden ordnungsgemäß geführt⁸⁷.
- 69 Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung nach § 361 AO bzw. § 69 FGO lässt die Pflicht zur Entrichtung der Steuern noch nicht entfallen. Erst wenn die Aussetzung gewährt wurde, besteht für den Zeitraum der Aussetzung keine Zahlungspflicht mehr.⁸⁸

(2) Übertragung der Verantwortung

- 70 Der steuerlichen Haftung kann sich der Geschäftsführer wegen des öffentlich-rechtlichen Charakters des Steueranspruches nicht durch Rechtsgeschäft entledigen.⁸⁹
- 71 Die Verantwortung für die Erledigung der steuerlichen Obliegenheiten kann jedoch auf Mitarbeiter oder steuerliche Hilfspersonen übertragen werden. Wird die Erledigung auf solche übertragen, entfällt jedoch nicht die Haftung der Geschäftsführer. Die Auswahl und Überwachung dieses Mitarbeiters oder der Hilfsperson gehört dann zu den steuerlichen Pflichten der Geschäftsführer,

82 *Boeker* in HHSp, § 69 AO Rz. 14.

83 *Anderer* Ansicht FG München v. 18. 03. 1992 – 3 K 3164/87, EFG 1992, 642 (644), das jedoch einen Rechtfertigungsgrund annimmt.

84 *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 69 AO Rz. 34; BFH v. 26. 08. 1992 – VII R 50/91, BStBl. II 1993, 8; BFH v. 01. 08. 2000 – VII R 110/99, BStBl. II 2001, 271; BFH v. 31. 03. 2000 – VII B 187/99, BFH/NV 2000, 1322; BVerwG v. 09. 12. 1988 – 8 C 13/87, NJW 1989, 1873.

85 *Boeker* in HHSp, § 69 AO Rz. 14.

86 *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 69 AO Rz. 39; FG Berlin v. 30. 10. 1970 – III 25/70, EFG 1971, 247.

87 FG Rheinland-Pfalz v. 01. 04. 1976 – III 27/75, EFG 1976, 475; Schleswig-Holsteinisches FG v. 14. 03. 1979 – III 272/75 (IV), EFG 1979, 368.

88 *Blesinger*, Haftung und Duldung im Steuerrecht, S. 28.

89 *Blesinger*, Haftung und Duldung im Steuerrecht, S. 27.

deren vorsätzliche oder grob fahrlässige Verletzung zu einer Haftung nach § 69 AO führen kann.⁹⁰ Verletzt der auserwählte Mitarbeiter bzw. die Hilfsperson die ihm auferlegten steuerlichen Pflichten, haftet der Geschäftsführer nur, wenn ihm eine Sorgfaltspflichtverletzung bzgl. Auswahl und Überwachung des Mitarbeiters vorzuwerfen ist. Nur wenn der Vertreter den Mitarbeiter sorgfältig ausgewählt und überwacht hat und es für ihn darüber hinaus nicht erkennbar war, dass der Steuerberater z. B. fehlerhafte Steuererklärungen abgibt, ist ihm keine Pflichtverletzung vorzuwerfen.⁹¹

Sind mehrere Geschäftsführer bestellt, trifft grundsätzlich jeden von ihnen die Pflicht zu Geschäftsführung und zur Verantwortung für die Geschäftsführung im Ganzen, somit auch die Pflicht zur ordnungsgemäßen Erfüllung der steuerlichen Pflichten. Die Geschäftsführer sind solidarisch zur Erfüllung der Obliegenheiten der Gesellschaft verpflichtet.⁹² Kann ein Geschäftsführer die Gesellschaft nicht alleine vertreten, entfällt nicht bereits deshalb seine Haftung. 72

Im Gesellschaftsvertrag oder durch förmlichen Beschluss der Gesellschafter kann die Verantwortung zur Erfüllung der Pflichten auf bestimmte Gesellschafter bzw. Geschäftsführer übertragen werden. Dabei kann die Verantwortung für die steuerlichen Pflichten zwar durch interne Geschäftsverteilung begrenzt, nicht aber vollständig aufgehoben werden.⁹³ 73

Für die Haftungsinanspruchnahme eines bestimmten Gesellschafters bzw. Geschäftsführers kommt es in einem solchen Fall zunächst auf den vereinbarten Verantwortungs- und Tätigkeitsbereich an, also darauf, welcher der Geschäftsführer für die Steuerangelegenheiten zuständig ist.⁹⁴ 74

Die interne Aufgabenverteilung muss dabei eindeutig durch Gesellschaftsvertrag, Gesellschafterbeschluss, Geschäftsordnung oder Ähnliches geregelt sein, um Wirksamkeit i. R. d. Haftungsbegrenzung zu entfalten.⁹⁵ Soweit die Pflichtenverteilung nicht zu einer Einschränkung der Haftung eines Geschäftsführers 75

90 *Boeker* in HHSp, § 69 AO Rz. 22; *Pump*, Die Vermeidung der Haftung für Steuerschulden, S. 114; *Bruschke* BB 2017, 3040 (3041); BFH v. 14.03.2000 – VB 187/88, BStBl. II 2001, 66; BFH v. 14.09.1999 – VII B 33/99, BFH/NV 2000, 303 Nr. 3; BFH v. 18.08.1999 – VII B 106/99, BFH/NV 2000, 541 Nr. 5.

91 *Boeker* in HHSp, § 69 AO Rz. 42; BFH v. 30.08.1994 – VII R 101/92, BStBl. II 1995, 278, BFHE 175, 509.

92 *Blesinger*, Haftung und Duldung im Steuerrecht, S. 28; *Boeker* in HHSp, § 69 AO Rz. 42.

93 *Boeker* in HHSp, § 69 AO Rz. 22.

94 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 32; RFH v. 20.12.1927 – IV A 400/27, RFHE 22, 281 (284); StuW 1928 Nr. 776 und StuW 1928 Nr. 778; RFH v. 14.04.1931 – II A 654/30, RStBl. 1931, 479.

95 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 33; *Rüsken* in Klein AO, § 69 Rz. 106; BFH v. 26.04.1984 – V R 128/79, BStBl. II 1984, 776 (778); BFH v. 04.03.1986 – VII S 33/85, BStBl. II 1986, 384; BFH v. 23.06.1998 – VII R 4/98, BStBl. II 1998, 761 (763); BFH v. 21.10.2003 – VII B 353/02, BFH/NV 2004, 157; FG Münster v. 19.03.1997 – I K 6521/96, EFG 1998, 702; FG Rheinland-Pfalz v. 10.12.2013 – 3 K 1632/12, GmbHR 2014, 442.

führt, muss er sich die schuldhafte Pflichtverletzung der anderen Geschäftsführer wie eine eigene zurechnen lassen.⁹⁶

- 76 Ob diese Pflichtenverteilung zwingend schriftlich erfolgen muss, ist umstritten. Die Rechtsprechung geht von einem Schriftformerfordernis aus.⁹⁷ Die Literatur hält die Schriftform nicht für erforderlich.⁹⁸ Danach sollen sich entsprechende Kompetenzen aus der Art der jeweiligen Aufgabe ergeben. Argumentiert wird damit, dass die Kompetenzen sich auch aus der Natur der Sache ergeben, wie z. B. durch einen Handwerksmeister als technischen Geschäftsführer und einem Dipl.-Kaufmann als kaufmännischen Geschäftsführer.⁹⁹
- 77 Die Haftungsschuldner tragen jedoch die Darlegungs- und Feststellungslast¹⁰⁰ für die Geschäftsverantwortung, sodass sich eine schriftliche Fixierung empfiehlt.
- 78 Fehlt eine solche klare und eindeutige Aufteilung der Geschäftszuständigkeiten, haften nach dem Grundsatz der Gesamtverantwortung¹⁰¹ alle Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder etc. weiterhin gemeinschaftlich.¹⁰²
- 79 Auch bei einer eindeutigen Aufteilung der Verantwortungsbereiche unter den Geschäftsführern entfällt die Haftung der anderen Geschäftsführer jedoch nicht gänzlich. Die nicht für die Steuerobliegenheiten zuständigen Geschäftsführer trifft eine Überwachungspflicht bzgl. der ordnungsgemäßen Erledigung der Pflichten durch die zuständigen Geschäftsführer.¹⁰³
- 80 Der Umfang der Überwachungspflicht richtet sich dabei stets nach den Umständen des Einzelfalles. Besteht Grund zu der Annahme, dass der zuständige Geschäftsführer die steuerlichen Pflichten nicht ordnungsgemäß erledigt, weitet sich die Überwachungspflicht der übrigen Geschäftsführer auf eine inhaltliche Überprüfungspflicht aus.¹⁰⁴ Haben die übrigen Geschäftsführer Kenntnis von Unregelmäßigkeiten bei der Erledigung der Steuerobliegenheiten durch den

96 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 33; FG München v. 18.03.1992 – 3 K 3164/87, EFG 1992, 642.

97 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 33.

98 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 33.

99 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 33.

100 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 33.

101 BFH v. 23.06.1998 – VII R 4/98, BStBl. II 1998, 761 (763).

102 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 32.

103 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 32; *Bruschke*, BB 2017, 3040 (3042); *Rüsken* in Klein, AO, § 69 Rz. 107; BFH v. 21.10.2003 – VII B 353/02, BFH/NV 2004, 157; BFH v. 26.01.2006 – VII B 220/05, BFH/NV 2006, 906; FG Bremen v. 26.11.2015 – 1 K 20/15; BFH v. 04.03.1986 – VII S 33/85, BStBl. II 1986, 384, BB 1986, 865.

104 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 32; *Rüsken* in Klein, AO, § 69 Rz. 107; BFH v. 26.04.1984 – V R 128/79, BStBl. II 1984, 776 (778); BFH v. 04.03.1986 – VII S 33/85, BStBl. II 1986, 384; BFH v. 05.03.1998 – VII B 36/97, BFH/NV 1998, 1325; BFH v. 21.08.2000 – VII B 260/99, BFH/NV 2001, 413; BFH v. 06.07.2005 – VII B 296/04, BFH/NV 2005, 1753; BFH v. 20.04.2006 – VII B 280/05, BFH/NV 2006, 1441; BFH v. 07.07.2009 – VII B 248/08, BFH/NV 2009, 1968; FG Hamburg v. 23.05.2002 – II 313/01, EFG 2002, 1342; FG Rheinland-Pfalz v. 10.12.2013 – 3 K 1632/12, GmbHR 2014, 442.

zuständigen Geschäftsführer und unternehmen sie nichts, um Abhilfe zu schaffen, können sie selbst in Haftung genommen werden.¹⁰⁵

Sind mehrere potenzielle Haftungsschuldner vorhanden, hat die Finanzbehörde zu entscheiden, welche von mehreren Verantwortlichen sie zur Haftung in Anspruch nimmt. Im Rahmen dieses Auswahlermessens gem. § 5 AO kann die Finanzbehörde die nicht zuständigen Geschäftsführer von der Haftung freistellen und die für die Steuerobliegenheiten verantwortlichen Geschäftsführer allein in Anspruch nehmen.¹⁰⁶ So kann sie bspw. einen ehrenamtlichen Vorsitzenden eines Vereines verschonen und den hauptamtlichen Geschäftsführer in Anspruch nehmen.¹⁰⁷ Wird ein potenzieller Haftungsschuldner nicht in Anspruch genommen, so ist das gegenüber den anderen Haftungsschuldnern zu begründen.¹⁰⁸ 81

Ein Nachfolgegeschäftsführer ist nach § 34 Abs. 1 AO unabhängig von etwaigen Pflichtverletzungen seines Vorgängers verpflichtet, offene steuerliche Pflichten nachzuholen bzw. zu erfüllen.¹⁰⁹ Dies betrifft insbesondere gem. § 153 AO die Korrektur unrichtiger Steuererklärungen, welche vom Vorgänger für die Gesellschaft abgegeben wurden, sowie die Zahlung von noch offenen Steuerforderungen der Finanzbehörden. Kommt der Nachfolgegeschäftsführer seiner Berichtungspflicht im Kenntnisfalle nicht nach, haftet er für die Unrichtigkeit der Erklärung.¹¹⁰ Auch die Überprüfung zurückliegender Zeiträume auf ihre Richtigkeit kann als zu erfüllende Pflicht in Betracht kommen, zumindest, soweit ein konkreter Anlass besteht, Zweifel an der Steuerehrlichkeit des Vorgängers zu begründen.¹¹¹ 82

Der ausländische alleinige Geschäftsführer einer inländischen GmbH haftet für deren Steuerschulden auch dann, wenn er mit den einschlägigen deutschen Vorschriften nicht vertraut und deshalb nicht selbst in der Lage ist, die von ihm mit den Steuerangelegenheiten der GmbH betrauten Angestellten dieser Gesellschaft so ausreichend zu überwachen, dass die ordnungsmäßige Erfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH sichergestellt ist.¹¹² 83

105 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 32; BFH v. 11.05.1962 – VI 195/60 U, BStBl. III 1962, 342; BFH v. 17.10.1980 – VI R 136/77, BStBl. II 1981, 138; BFH v. 04.03.1986 – VII S 33/85, BStBl. II 1986, 384; BFH v. 21.08.2000 – VII B 260/99, BFH/NV 2001, 413; FG Münster v. 24.02.1995 – 15 K 5412/92 U, EFG 1995, 782.

106 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 32.

107 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 32; BFH v. 23.06.1998 – VII R 4/98, BStBl. II 1998, 761 (765); BFH v. 13.03.2003 – VII R 46/02, BStBl. II 2003, 556; BFH v. 21.08.2000 – VII B 260/99, BFH/NV 2001, 413 und FG Brandenburg v. 19.05.1999 – 4 K 628/98 H, EFG 1999, 874; FG Münster v. 07.05.2002 – 1 K 2429/00 L, EFG 2002, 1134; FG Brandenburg v. 06.05.1998 – 4 V 426/98 H, EFG 1998, 1106.

108 *Pump*, Die Vermeidung der Haftung für Steuerschulden, S. 142.

109 *Rüsken* in Klein, AO, § 69 Rz. 109.

110 BFH v. 07.03.2007 – I B 99/06, BFH/NV 2007, 1801.

111 *Rüsken* in Klein, AO, § 69 Rz. 109; BFH v. 09.12.2005 – VII B 124/05, BFH/NV 06, 897.

112 *Bruschke*, BB 2017, 3040 (3042); FG Rheinland-Pfalz v. 21.11.1985 – 3 K 63/82, EFG 1986, 322.

bb) Pflichten des Verfügungsberechtigten nach § 35 AO

- 84 Der Verfügungsberechtigte hat die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters i. S. d. § 34 Abs. 1 AO. Die Pflichten nach § 34 Abs. 1 AO bestehen nur, soweit der Verfügungsberechtigte zur Erfüllung der Pflichten in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht in der Lage ist.¹¹³
- 85 Der Steuerberater haftet grundsätzlich nicht als Verfügungsberechtigter gem. § 35 AO, wenn er im Rahmen des üblichen Auftrags- und Vollmachtverhältnisses die steuerlichen Interessen des Mandanten wahrnimmt.¹¹⁴ Dies begründet noch keine Vermögensverwaltung i. S. einer Verfügungsberechtigung.¹¹⁵ Je nach Ausgestaltung des Mandatsverhältnisses kann der Steuerberater jedoch zum Verfügungsberechtigten i. S. d. § 35 AO werden. Je umfangreicher seine Aufgaben und Erklärungsbefugnisse sind, desto eher kommt eine Verfügungsberechtigung nach § 35 AO in Betracht.

c) Verschulden

aa) Verschulden des Vertreters

- 86 Als weitere Voraussetzung zur Haftung nach § 69 AO muss der Vertreter die Pflichtverletzung verschuldet haben. Verschulden bedeutet in diesem Fall vorsätzliches oder grob fahrlässiges Handeln.¹¹⁶ Leichte Fahrlässigkeit reicht für eine Haftung nach § 69 AO nicht aus. Des Weiteren bezieht sich das Verschulden konkret auf die begangene Pflichtverletzung und nicht darauf, dass Steuern nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden bzw. Steuerschulden nicht beglichen werden.¹¹⁷
- 87 Vorsätzlich handelt, wer die ihm auferlegten Pflichten kennt und diese bewusst missachtet.¹¹⁸ Dabei genügt es, wenn der Vertreter die Möglichkeit der Pflichtverletzung erkennt und in Kauf nimmt.¹¹⁹ Darauf, dass auch der eingetretene Steuerschaden als Folge der Pflichtverletzung gewollt ist, kommt es nicht an.¹²⁰
- 88 Im Hinblick auf den Begriff der groben Fahrlässigkeit ist der an den allgemeinen Verkehrsbedürfnissen ausgerichtete objektive Sorgfaltsmaßstab des § 276 Abs. 1 BGB nicht geeignet, die Voraussetzungen zur Bejahung einer groben Fahrlässigkeit zu bestimmen.¹²¹ Im Steuerrecht gilt vielmehr ein subjektiver Sorgfaltsmaßstab.¹²² Grob fahrlässig handelt demnach, wer die nach seinen persönlichen

113 *Loose* in Tipke/Kruse, § 35 AO Rz. 13.

114 *Pump*, Die Vermeidung der Haftung für Steuerschulden, S. 35.

115 VG München v. 21. 03. 1991 – M 10 S 91.644, NJW 1992, 388.

116 *Halaczinsky*, Die Haftung im Steuerrecht, Rz. 11; *Boeker* in HHSp, § 69 AO Rz. 38.

117 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 23; BFH v. 12. 04. 1988 – VII R 131/85, BStBl. II 1988, 742 (744); BFH v. 11. 12. 1990 – VII R 85/88, BStBl. II 1991, 282 (284).

118 BFH v. 12. 07. 1983 – VII B 19/83, BStBl. II 1983, 655.

119 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 24.

120 *Boeker* in HHSp, § 69 AO Rz. 38.

121 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 25; BFH v. 11. 07. 1958 – III 267/57 U, BStBl. III 1958, 367; BFH v. 21. 02. 1989 – VII R 165/85, BStBl. II 1989, 491 (493).

122 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 25; *Dißars*, Haftung und Haftungsbescheid im Steuerrecht, S. 21.

Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlich hohem Maße und in nicht entschuldbarer Weise außer Acht lässt.¹²³ Ein Außerachtlassen der Sorgfalt in ungewöhnlich hohem Maße liegt vor, wenn der Handelnde einfachste, nahe liegende Überlegungen nicht anstellt oder unbeachtet lässt, was jedem einleuchten muss.¹²⁴

Unterschieden wird zwischen unbewusster Fahrlässigkeit, bei der der Vertreter den Erfolg, den er bei Anwendung der pflichtgemäßen Sorgfalt hätte voraussehen können, nicht vorausgesehen hat, und bewusster Fahrlässigkeit, bei der der Vertreter den Eintritt des Erfolges zwar für möglich gehalten, aber darauf vertraut hat, dass dieser nicht eintritt.¹²⁵ 89

Hat ein Vertreter die steuerlichen Aufgaben an einen Mitarbeiter oder eine steuerliche Hilfsperson übertragen, kann nicht auf den Rechtsgedanken des § 278 BGB zurückgegriffen werden.¹²⁶ Die Pflicht des Vertreters liegt nach dem oben Gesagten darin, die Hilfsperson sorgfältig auszuwählen und zu überwachen. Der Vertreter muss für eine Haftung nach § 69 AO also die nicht sorgfältige Auswahl und Überwachung der Hilfspersonen verschulden.¹²⁷ 90

Das Maß der Überwachungspflicht hängt vom Einzelfall ab. Hat der Vertreter keinen Anlass, an der gewissenhaften und rechtskonformen Arbeit der sorgfältig ausgewählten Hilfsperson zu zweifeln, haftet er im Falle des Schadens mangels Verschuldens nicht nach § 69 AO. Besteht jedoch aus seiner Sicht Grund zu der Annahme, dass die Hilfsperson nicht ordnungsgemäß arbeitet bzw. sogar strafbare Handlungen i. R. d. Erfüllung der Steuerobliegenheiten begeht, muss der Vertreter sich im Falle des Schadens Verschulden vorwerfen lassen.¹²⁸ 91

Ein Rechtsirrtum schließt den Vorsatz und – sofern der Irrtum unvermeidbar war – auch die grobe Fahrlässigkeit aus.¹²⁹ Die Vorstellung des im Rechtsirrtum Handelnden ist z. B. schützenswert, wenn von Finanzbehörden¹³⁰ oder Angehörigen von steuerberatenden Berufen¹³¹ falsche Auskünfte gegeben werden oder 92

123 *Boeker* in HHSp, § 69 AO Rz. 38.

124 *Boeker* in HHSp, § 69 AO Rz. 38; *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 26; BFH v. 21.02.1989 – VII R 165/85, BStBl. II 1989, 491 (493).

125 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 25.

126 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 27.

127 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 27; BFH v. 30.08.1994 – VII R 101/92, BStBl. II 1995, 278; BFH v. 04.05.2004 – VII B 318/03, BFH/NV 2004, 1363; BFH v. 30.05.2005 – VII S 27/04, BFH/NV 2005, 1487; BFH v. 20.04.2006 – VII B 163/05, BFH/NV 2006, 1439; BFH v. 28.08.2008 – VII B 240/07, BFH/NV 2008, 1983; BFH v. 26.11.2008 – VB 210/07, BFH/NV 2009, 36.

128 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 27.

129 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 39; BFH v. 26.04.1988 – VII R 105/85, BFH/NV 1988, 625.

130 BFH v. 26.04.1988 – VII R 88/85, BFH/NV 1988, 625.

131 BFH v. 19.09.1985 – VII R 88/85, BFH/NV 1986, 133.

eine unklare Rechtslage¹³² oder uneinheitliche Rechtsprechung¹³³ vorliegt. Dann hat der Vertreter jedoch die Pflicht, sich selbstständig und ernsthaft über seine Pflichten zu informieren und entsprechende Vorsichtsmaßnahmen zu treffen.

- 93 Der Vertreter darf bei der Vertretung eines gesunden Unternehmens in Zeiten normaler Geschäftstätigkeit darauf vertrauen, dass er die abzuführenden Steuern im Fälligkeitszeitpunkt aus den verwalteten Mitteln entrichten kann.¹³⁴
- 94 Der Vertreter hat sich über seine zu erfüllenden Pflichten zu informieren. Tut er dies nicht und kommt er dadurch seinen Pflichten nicht nach, handelt er schuldhaft.¹³⁵ Zwar gilt ein subjektiver Maßstab im Hinblick auf die Haftung nach § 69 AO. Zu dem Pflichtenkreis eines GmbH-Geschäftsführers gehört es jedoch, die steuerlichen Pflichten der GmbH zu erfüllen. Kann er dies nicht, muss er zur Vermeidung einer Haftung nach § 69 AO einen Angehörigen der steuerberatenden Berufe mit der Erledigung der Aufgaben betreiben.
- 95 So auch in einem Fall des BFH vom 18.09.2018¹³⁶, in dem sich ein Kfz-Mechaniker darauf berufen wollte, dass seine Qualifikation als Mechaniker i. R. d. Haftung hätte berücksichtigt werden müssen. Der Kfz-Mechaniker war alleiniger Geschäftsführer einer GmbH, die ein Ladengeschäft sowie einen Internethandel für Textilien betrieb. Die Körperschaft- sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 wurden erklärungsgemäß festgesetzt. Nach einer durchgeführten Betriebsprüfung wurde wegen formell und materiell mangelhafter Kassenführung eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch das Finanzamt vorgenommen.
- 96 Der BFH führt in seinem Beschluss aus:

„Die Einwendungen des Klägers, es sei nicht geprüft worden, ob er einem Verbots- oder Rechtsirrtum unterlegen gewesen sei, und seine Qualifikation als gelernter Kfz-Mechaniker sei nicht beachtet worden, sind ebenfalls unbeachtlich. Zwar ist bei der Haftung nach § 69 AO auf den subjektiven Sorgfaltsmaßstab abzustellen, so dass auf die Sorgfalt abzustellen ist, die nach den Umständen und nach den persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten des Betreffenden zu fordern und zu der er imstande ist (ständige Rechtsprechung, z. B. BFH-Urteil vom 23. September 2008 VII R 27/07, BFHE 222, 228, BStBl II 2009, 129; BFH-Beschluss vom 18. Januar 2008 VII B 63/07, BFH/NV 2008, 754). Gleichwohl ist der Geschäftsführer einer GmbH vor Übernahme der Geschäftsführerstellung gehalten, sich mit den elementarsten handelsrechtlichen Pflichten des Geschäftsführers einer GmbH vertraut zu machen und Erkundigungen über die hierfür zu beachtenden allgemeinen Pflichten des Steuerrechts einzuziehen. Er kann sich also nicht auf seine mangelnden Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen berufen (ständige Recht-

132 BFH v. 22. 11. 2005 – VII R 21/05, BStBl. II 2006, 397 = BFHE 211, 407.

133 BFH v. 23. 09. 2008 – VII R 27/07, BStBl. II 2009, 129 = BFHE 222, 228.

134 Boeker in HHSp, § 69 AO Rz. 39.

135 Boeker in HHSp, § 69 AO Rz. 40; BFH v. 17. 02. 1988 – VII R 46/85, BFH/NV 1988, 683; BFH v. 12. 05. 1992 – VII R 52/91, BFH/NV 1992, 785.

136 BFH v. 18. 09. 2018 – XI R 54/17, AO-StB 2019, 75 Nr. 3.

sprechung, z. B. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 1998, 1325; vom 17. August 2000 VII S 6/00, BFH/NV 2001, 411; vom 4. Mai 2004 VII B 318/03, BFH/NV 2004, 1363; vom 20. Oktober 2005 VII B 17/05, BFH/NV 2006, 241). 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 Haftungsinanspruchnahme nach § 69 AO zu vermeiden (BFH-Beschlüsse vom 5. März 1985 VII B 69/84, BFH/NV 1987, 422; in BFH/NV 1998, 1325; in BFH/NV 2004, 1363). Der Kläger als gelernter Kfz-Mechaniker kann sich daher im Streitfall hinsichtlich der Überwachungspflichten nicht auf seine fehlende Qualifikation oder auf einen Rechts- oder Verbotsirrtum berufen. Die Überwachungspflichten gehören zu den Grundpflichten einer Geschäftsführertätigkeit.“

Kann der Vertreter sich im Unternehmen nicht seiner Stellung entsprechend durchsetzen, liegt ebenfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung vor, da der Vertreter den Eindruck erweckt, er Sorge für die ordnungsgemäße Abwicklung aller steuerlichen Pflichten des Unternehmens.¹³⁷ 97

bb) Mitverschulden der Finanzbehörde

Auch i. R. d. Steuerrechts findet § 254 BGB als Ausdruck eines allgemeinen Rechtsgedankens Anwendung, sodass sich ein Mitverschulden der Finanzbehörden auf die Haftung auswirken kann. 98

An welcher Stelle ein Mitverschulden berücksichtigt werden kann, ist umstritten. Weite Teile der Literatur sind der Ansicht, dass ein Mitverschulden i. R. d. Höhe der Haftung zu berücksichtigen ist.¹³⁸ Nach der Rechtsprechung hingegen soll das Mitverschulden der Finanzbehörden erst für die Ermessensentscheidung bedeutsam sein.¹³⁹ 99

Die Literatur argumentiert damit, dass die Entstehung der Haftung bereits von einem Verschulden abhängig sei. Daher müsse auch die Höhe des Haftungsanspruches davon abhängen, inwieweit die Finanzbehörde und inwieweit der Verpflichtete die Pflichtverletzung verschuldet hat. Das ordnungsgemäße Ermessen sei eine davon unabhängige Fragestellung. 100

Einheit besteht jedoch darin, dass zur Berücksichtigung das Ausmaß des Verschuldens der Behörde derartiges Gewicht haben muss, dass das Ausmaß des 101

137 Boeker in HHSp, § 69 AO Rz. 40.

138 Loose in Tipke/Kruse, § 69 AO, Rz. 28; FG Münster v. 29.09.1995 – 2 K 5006/93 L, EFG 1996, 82; Rüsen in Klein, AO, § 69, Rz. 43; Mittelbach, DStZ 1979, 448; Schäuble, DStR 1979, 284; Müller, GmbHR 1984, 49; Kanzler, DStR 1985, 340; Urban, DStR 1997, 1145 (1150).

139 BFH v. 11.05.2000 – VII B 217/99, BFH/NV 2000, 1442; BFH v. 21.09.2009 – VII B 85/09, BFH/NV 2010, 11; BFH v. 23.04.2014 – VII R 28/13, BFH/NV 2014, 1489; FG Saarland v. 04.11.1993 – 2 K 179/91, EFG 1994, 329; FG Düsseldorf v. 12.12.1995, – 16 K 2274/91 H, EFG 1997, 194.

Verschuldens des Verpflichteten demgegenüber nicht mehr entscheidend ins Gewicht fällt.¹⁴⁰

- 102 Als Verschulden der Behörde kommt in Betracht:¹⁴¹
- Verspätete Steuerfestsetzung gegen den Steuerschuldner¹⁴²,
 - Unterlassene Vollstreckungsmaßnahmen¹⁴³,
 - Uneinbringlichkeit der Steuerforderungen infolge grober Pflichtverletzung des Finanzamtes¹⁴⁴,
 - Versäumte Aufrechnung der Finanzbehörde gegen einen Steuererstattungs- oder Steuervergütungsanspruch.¹⁴⁵

- 103 Als Verschulden der Behörde kommt nicht in Betracht:¹⁴⁶
- Freigabe einer Forderung, deren Abtretung der Insolvenzverwalter anfechten kann.
 - Wenn rückständige Steuerschulden nicht rechtzeitig eingezogen worden sind.

In der Praxis kann der Einwand des Mitverschuldens daran scheitern, dass der Haftungsschuldner die Beweis- und Darlegungslast für das Mitverschulden trägt.¹⁴⁷

d) Haftungsschaden

- 104 Durch die zu verschuldende Pflichtverletzung muss ein Haftungsschaden entstanden sein.
- 105 § 69 AO enthält insgesamt fünf Tatbestandsmöglichkeiten des Haftungs- bzw. Steuerschadens:
- Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis werden nicht festgesetzt,
 - Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis werden nicht rechtzeitig festgesetzt,
 - Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis werden nicht erfüllt,
 - Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis werden nicht rechtzeitig erfüllt,
 - Steuervergütungen oder Steuererstattungen werden ohne rechtlichen Grund gezahlt.

140 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 28; BFH v. 11.05.2000 – VII B 217/99, BFH/NV 2000, 1442; BFH v. 30.08.2005 – VII R 61/04, BFH/NV 2006, 232; BFH v. 21.09.2009 – VII B 85/09, BFH/NV 2010, 11; *Müller*, AO-StB 2007, 20.

141 *Loose*, in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 28a.

142 BFH v. 06.10.1982 – II R 34/81, BStBl. II 1983, 135; *Kanzler*, DStR 1985, 34.

143 *Müller*, AO-StB 2007, 20; einschränkend *Schwarz* in Schwarz/Pahlke, § 69 AO Rz. 18; *Buciek*, DStR 1987, 191.

144 BFH v. 04.07.1979 – II R 74/77, BStBl. II 1980, 126; BFH v. 16.10.1986 – VII R 161/83, BFH/NV 1987, 616.

145 FG Saarland v. 04.11.1993 – 2 K 179/91, EFG 1994, 329.

146 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 28a.

147 *Bley*, DStR 1990, 26.

- Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind gem. § 37 Abs. 1 AO 106
- der Steueranspruch,
 - der Steuervergütungsanspruch,
 - der Haftungsanspruch,
 - der Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung,
 - der Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO sowie
 - die in Einzelsteuergesetzen geregelten Steuererstattungsansprüche.
- Festgesetzt** wird ein solcher Anspruch i. d. R. durch Bescheid, sofern nichts 107
anderes normiert ist, vgl. § 155 Abs. 1 S. 1 AO. § 155 Abs. 1 S. 1 AO gibt keine
bestimmte Frist zur Festsetzung vor, sodass Ansprüche aus dem Steuerschuld-
verhältnis nicht rechtzeitig festgesetzt sind, wenn sie nicht bis zu dem Zeitpunkt
festgesetzt worden sind, zu dem dies nach dem Gang der laufenden Veranla-
gungsarbeit üblicherweise der Fall wäre.¹⁴⁸ Durch das Tatbestandsmerkmal
„festgesetzt“ wird berücksichtigt, dass z. B. Veranlagungssteuern erst mit Ablauf
eines bestimmten Zeitraumes nach der Bekanntgabe des Steuerbescheids fällig
werden und daher ohne Steuerbescheid keine Verpflichtung besteht, die Steuer
zu entrichten.¹⁴⁹ Gem. § 168 S. 1 AO stehen Steueranmeldungen einer Steuer-
festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich.
- Nicht erfüllt** werden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, wenn sie 108
nicht durch Bewirken der geschuldeten Leistung getilgt und dadurch zum Erlö-
schen gebracht werden. Sind die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis
aus anderen Gründen erloschen, kann eine Haftung nur noch im Fall des § 191
Abs. 5 S. 2 AO ergehen.¹⁵⁰
- Nicht rechtzeitig erfüllt** werden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, 109
wenn sie bei Fälligkeit nicht erfüllt wurden.¹⁵¹ Wann ein Anspruch fällig ist,
bestimmt sich gem. § 220 Abs. 1 AO nach den Einzelsteuergesetzen sowie –
in den Fällen, in denen einzelsteuergesetzlich keine Fälligkeit geregelt ist – nach
der Ergänzungsregel des § 220 Abs. 2 AO.
- Stundung gem. § 222 AO und Aussetzung der Vollziehung gem. § 361 Abs. 2 S. 1 110
AO verhindern die Fälligkeit und hemmen dadurch die Entstehung des Haf-
tungsanspruches. Wird der bereits entstandene Haftungsanspruch erst nach-
träglich gestundet¹⁵² oder ein Vollstreckungsaufschub nachträglich gewährt¹⁵³,
hat dies keine Auswirkungen auf die Haftung.

148 Loose in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 16; BFH v. 11. 12. 1990 – VII R 85/88, BStBl. II 1991, 282.

149 Boeker in HHSp, § 69 AO Rz. 25.

150 Loose in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 17.

151 Loose in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 18; BFH v. 12. 04. 1988 – VII R 131/85, BStBl. II 1988, 742 (744).

152 BFH v. 17. 09. 1987 – VII R 62/84, BFH/NV 1988, 7; BFH v. 20. 02. 2004 – II R 44/01, BFH/NV 2004, 967; a. A. FG Bremen v. 26. 11. 1998 – 4 97 257 K 1, EFG 1999, 518; Carl, DB 1987, 2121.

153 Loose in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 18.

- 111 Für eine Haftung nach § 69 AO muss der Anspruch gegen den Steuerpflichtigen dem Grunde und der Höhe nach feststehen. Eine endgültige Festsetzung der Steuern durch Bescheid ist nicht erforderlich.¹⁵⁴
- 112 Steuervergütungs- und Erstattungsansprüche sind ebenfalls Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis. Der Schaden entsteht hierbei dadurch, dass die Vergütungs- oder Erstattungsansprüche zu Unrecht gewährt werden.¹⁵⁵
- e) *Kausalität*
- 113 Des Weiteren muss Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Haftungsschaden bestehen, das heißt, die Pflichtverletzung der in § 34 oder § 35 AO benannten Person muss ursächlich für den Haftungsschaden sein. Dies ist der Fall, wenn der Haftungsschaden ohne die Pflichtverletzung, bei rechtmäßigem Alternativverhalten, nicht eingetreten wäre.¹⁵⁶ Die Pflichtverletzung muss also allgemein oder erfahrungsgemäß geeignet sein, den Steuerschaden zu verursachen (sog. Adäquanztheorie).¹⁵⁷ Wäre der Schaden auch ohne das pflichtwidrige Verhalten eingetreten, haftet der Vertreter nicht.¹⁵⁸ Gänzlich unwahrscheinliche Kausalverläufe sind daher ausgeschlossen. Kommt ein Unterlassen als haftungsbegründender Anknüpfungspunkt in Betracht, muss die unterbliebene Handlung hinzugedacht werden und dies zu dem Ergebnis führen, dass der Schaden ohne das Unterlassen nicht eingetreten wäre.¹⁵⁹ Die bloße Möglichkeit oder eine gewisse Wahrscheinlichkeit des Nichteintrittes genügen dabei nicht.¹⁶⁰
- 114 Anders als im Zivilrecht schließen Funktion und Schutzzweck des § 69 AO die Berücksichtigung hypothetischer Kausalverläufe und Fälle der überholenden Kausalität aus.¹⁶¹

154 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 14.

155 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 19.

156 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 20; BFH v. 26.04.1984 – V R 128/79, BStBl. II 1984, 776 (778); BFH v. 05.09.1989 – VII R 61/87, BStBl. II 1989, 979; FG Bremen v. 17.03.1992 – II 135/86 K, EFG 1992, 496; FG Köln v. 18.06.2003 – 4 K 2106/01, EFG 2004, 618; *Valentin*, DStR 1997, 1794 (1799); vgl. BFH v. 23.04.2014 – VII R 28/13, BFH/NV 2014, 1489.

157 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO, Rz. 20, BFH v. 05.06.2007 – VII R 65/05, BStBl. II 2008, 273; BFH v. 11.11.2008 – VII R 19/08, BStBl. II 2009, 342; BFH v. 06.03.2001 – VII R 17/00, BFH/NV 2001, 1100; BFH v. 19.09.2007 – VII R 39/05, BFH/NV 2008, 18; BFH v. 04.12.2007 – VII R 18/06, BFH/NV 2008, 521; FG Münster v. 29.09.1995 – 2 K 5006/93 L, EFG 1996, 82; FG Köln v. 18.06.2003 – 4 K 2106/01, EFG 2004, 618; FG Baden-Württemberg v. 28.07.2004 – 1 V 30/04, EFG 2004, 1425.

158 *Blesinger*, Haftung und Duldung im Steuerrecht, S. 34.

159 *Nacke*, Die Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.121.

160 BFH v. 17.11.1992 – VII R 13/92, BStBl. II 1993, 471 m. w. N.; BGH v. 17.10.2002 – IX ZR 3/01, NJW 2003, 295.

161 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 21; BFH v. 05.06.2007 – VII R 65/05, BStBl. II 2008, 273.

Beispiel: Der Vertreter gibt nach Ablauf des Voranmeldezeitraumes die Steuervoranmeldung ab und das Finanzamt setzt unmittelbar nach Ablauf der Frist die Steuer im Wege der Schätzung in etwa richtiger Höhe oder überhöht fest. ¹⁶²	115
Beispiel: Die Finanzbehörde wartet die Abgabe der Steuererklärung durch den verpflichteten nach §§ 34, 35 AO nicht ab und erlässt einen Freistellungsbescheid oder ruft durch eigenes pflichtwidriges Verhalten die Pflichtverletzungen des nach §§ 34, 35 AO Verpflichteten hervor. ¹⁶³	116
Tragen hingegen andere Umstände neben der Pflichtverletzung des nach §§ 34 oder 35 AO Verpflichteten zu dem Steuerschaden bei, ist dies für die Kausalität der Pflichtverletzung des Vertreters unerheblich. Die Haftung wird auch nicht dadurch aufgehoben, dass nachträglich ein völlig neues Ereignis eintritt, das ohne die Pflichtverletzung des Vertreters ebenfalls zu einem Steuerschaden geführt hätte. ¹⁶⁴	117
Beispiel: Ein später bestellter gesetzlicher Vertreter gibt ebenfalls keine Steuererklärung ab oder die Schuld wird später gestundet. ¹⁶⁵	118
Die Kausalität ist für jeden Anspruch aus dem Steuerverhältnis eigenständig zu prüfen. ¹⁶⁶ Die Kausalität ist anspruchsbegründende Voraussetzung der Haftung, für die die Finanzbehörden die Beweislast tragen. ¹⁶⁷	119
Ob eine Verletzung der Erklärungspflicht ursächlich für einen Steuerausfall ist, hängt davon ab, wann bei rechtzeitiger Erklärung die Steuer festgesetzt worden wäre. ¹⁶⁸ Wären zum Zeitpunkt der voraussichtlichen Festsetzung ausreichende Zahlungsmittel oder ausreichendes vollstreckbares Vermögen vorhanden gewesen, ist ein haftungsbegründender Kausalzusammenhang gegeben, so dass der Vertreter auf den vollen – nicht oder verspätet erklärten – Betrag haftet. ¹⁶⁹ Wäre der Steuerausfall mangels ausreichender Zahlungsmittel und mangels voll-	120

162 *Nacke*, Die Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.128.

163 *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 69 AO Rz. 22.

164 *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 69 AO Rz. 22; *Nacke*, Die Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.128.

165 BFH v. 21. 01. 1972 – VI R 187/68, BStBl. II 1972, 364 (366).

166 *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 69 AO Rz. 20; Schleswig-Holsteinisches FG v. 15. 11. 1983 – IV 236/80 (V), EFG 1984, 421.

167 *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 69 AO Rz. 20; *Nacke*, Die Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.127; FG Münster v. 18. 06. 2007 – 1 K 6201/03, EFG 2007, 1566.

168 BFH v. 29. 11. 2006 – IR 103/05, BFH/NV 2007, 1067.

169 BFH v. 25. 04. 1995 – VII R 99 – 100/94, BFH/NV 1996, 97; BFH v. 06. 03. 2001 – VII R 17/00, BFH/NV 2001, 1100.

streckbaren Vermögens auch eingetreten, wenn der Vertreter die Steuererklärung oder Steueranmeldung fristgerecht eingereicht hätte, ist die Verletzung der Erklärungspflicht für den Schaden nicht ursächlich. Wären bei rechtzeitiger Festsetzung nicht genügend Mittel zur Zahlung aller Verbindlichkeiten vorhanden gewesen, wäre der Vertreter nur zur anteiligen Tilgung verpflichtet gewesen. Insofern ist durch die unterbliebene oder nicht rechtzeitige Festsetzung auch nur der Steuerausfall verursacht, der bei anteiliger Tilgung nicht entstanden wäre.¹⁷⁰ Dagegen ist ein haftungsbegründender Kausalzusammenhang gegeben, wenn durch die Verletzung der Erklärungspflicht eine aussichtsreiche Vollstreckungsmöglichkeit des Finanzamts vereitelt wird.

- 121 Geht es um den Tatbestand der Nichtabgabe oder nicht rechtzeitigen Abgabe einer Steuererklärung oder Voranmeldung, ist dies kausal für den Steuerschaden, wenn der Vertreter zu dem Zeitpunkt, in dem bei rechtzeitiger Abgabe der Erklärung die Steuerschuld fällig geworden wäre, über Mittel verfügte, die zur (anteiligen) Tilgung genügt hätten oder zumindest vollstreckbares Vermögen vorhanden war, in das das Finanzamt hätte vollstrecken können.¹⁷¹
- 122 Wenn also auch bei ordnungsgemäßer Pflichterfüllung durch rechtzeitige Abgabe der vollständigen Steuererklärung mangels vorhandenen oder vollstreckbaren Vermögens die geschuldete Steuer nicht hätte beglichen werden können, entfällt die Haftung des Vertreters mangels Kausalität.¹⁷²

f) *Ermessen*

- 123 Der Wortlaut „kann“ in § 191 Abs. 1 und § 192 AO zeigt, dass die Geltendmachung der Haftung im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde steht. Beruht die Haftung auf Gesetz, wird ein Haftungsbescheid erlassen. Beruht die Haftung auf einer vertraglichen Verpflichtung (z. B. Bürgschaft), kann die Finanzbehörde nur im Zivilrechtsweg gegen den Haftungsschuldner vorgehen.¹⁷³
- 124 Bei der Inanspruchnahme eines nach § 69 AO Haftenden handelt es sich um eine Ermessensentscheidung. Diese Entscheidung kann im Klagefall vom Finanzgericht gem. § 102 FGO daraufhin überprüft werden, ob die Grenzen des Ermessens überschritten oder das Ermessen nicht in der dem Zweck der Er-

170 BFH v. 05.03.1991 – VII R 93/88, BStBl. II 1991, 678, BFHE 164, 203; BFH v. 26.08.1992 – VII R 50/91, BStBl. II 1993, 8, BFHE 169, 13, zu § 71; BFH v. 06.03.2001 – VII R 17/00, BFH/NV 2001, 1100; a. A. *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 45: Hafte der Vertreter, weil die Steuer aufgrund seiner Pflichtverletzung nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt worden sei, umfasse die Haftung den gesamten ausgefallenen, weil nicht festgesetzten Betrag. Erfülle er den festgesetzten Anspruch nicht oder nicht rechtzeitig, hafte er nur für die ausgefallene Steuerschuld, soweit er sie aus den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln hätte tilgen können. Ebenfalls krit. zur Rspr. des BFH *Friedl*, UR 1992, 38.

171 *Boeker* in HHSp, § 69 AO Rz. 36.

172 *Nacke*, Die Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.124.

173 *Halaczinsky*, Die Haftung im Steuerrecht, Rz. 19.

mächtigung entsprechenden Weise ausgeübt wurde.¹⁷⁴ Die Finanzbehörden haben für ein ordnungsgemäßes Ermessen den Sachverhalt umfassend aufzuklären.

Grundsätzlich sollte die Finanzbehörde den Steuerschuldner vor dem Haftungsschuldner für eine Steuerschuld in Anspruch nehmen, dies ist jedoch nicht zwingend. Die Finanzbehörde muss lediglich begründen, wieso sie i. R. d. Auswahlermessens derart entschieden hat. 125

Sind mehrere Geschäftsführer bestellt, kann die Finanzbehörde denjenigen Geschäftsführer in Haftung nehmen, der für den kaufmännischen Bereich des Unternehmens zuständig ist und denjenigen freistellen, der nur für den technischen Bereich des Unternehmens zuständig ist. 126

Die Haftung eines gesetzlichen Vertreters i. S. d. § 34 AO geht der Haftung eines Verfügungsberechtigten nach § 35 AO vor. I. R. d. Ermessens bzgl. der Inanspruchnahme eines nach §§ 69, 35 AO Haftenden ist daher vorrangig zu erwägen, einen nach §§ 69, 34 AO Haftenden in Anspruch zu nehmen.¹⁷⁵ 127

4. Umfang der Haftung: Grundsatz der anteiligen Tilgung

a) Haftungszeitraum

Sowohl für Beginn und Ende des Haftungszeitraumes eines GmbH-Geschäftsführers ist der Gesellschafterbeschluss, nicht die Handelsregistereintragung relevant.¹⁷⁶ 128

§ 36 AO normiert, dass mit Erlöschen der Vertretungs- oder Verfügungsmacht nicht die Pflichten für die betreffenden Zeiträume, in der die Vertretungs- oder Verfügungsmacht noch bestand, untergehen. Daher kann ein Vertreter auch nach Niederlegung seiner Vertreterstellung für die von ihm in seiner Vertreterzeit verschuldeten Steuerausfälle in Haftung genommen werden.¹⁷⁷ 129

Der Haftungszeitraum des Verfügungsberechtigten nach § 35 AO endet, sobald er erkennbar und klar abgrenzbar zum vorangegangenen Verhalten nicht mehr als Verfügungsberechtigter nach Außen auftritt.¹⁷⁸ Werden durch die Nichtabgabe oder die verspätete Abgabe aussichtsreiche Vollstreckungsmöglichkeiten des Finanzamtes vereitelt, liegt hingegen Kausalität vor.¹⁷⁹ 130

174 *Bruschke*, BB 2018, 32 (33).

175 *Bruschke*, BB 2018, 32 (34).

176 *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 69 AO Rz. 8; BFH v. 26. 02. 1985 – VII R 110/79, BFH/NV 1985, 20.

177 *Nacke*, Die Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.8.

178 *Nacke*, Die Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.37; *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 35 AO Rz. 14; *Rüsken* in *Klein*, AO, § 35 Rz. 20; *Koenig* in *Koenig*, AO, § 36 Rz. 8; BFH v. 26. 11. 1987 – IV R 171/85, BStBl. II 1988, 490.

179 *Nacke*, Die Haftung für Steuerschulden, Rz. 2.126.

b) *Haftungsumfang*

- 131 aa) Die Höhe des Haftungsanspruchs ist grundsätzlich nicht in das Ermessen der Finanzbehörde gestellt¹⁸⁰ und damit in vollem Umfang vom Gericht nachprüfbar.¹⁸¹ Andernfalls würde den Finanzbehörden bei der Inanspruchnahme eines Haftenden die Pflicht auferlegt, im Rahmen ihrer Ermessensentscheidung insbesondere, unter Umständen weit reichende Ermittlungen anzustellen darüber, wie es um die etwaige Zahlungsfähigkeit des Inanspruchgenommenen steht und ob dessen Verschulden im richtigen Verhältnis zur Haftungssumme steht. Von einer solchen Pflicht könnte nur ausgegangen werden, falls man den Haftungstatbestand des § 69 AO als eine Art von Sanktion für ein bestimmtes Fehlverhalten qualifiziert, bei der ähnlich einer Strafe die Höhe der Haftungssumme im angemessenen Verhältnis zum Maß des Verschuldens stehen muss. Diese Auffassung entspricht schon deswegen nicht dem Sinn des § 69 AO, weil dieser Schadensersatzcharakter hat. Zu den Eigenheiten einer Schadensersatznorm gehört es aber, dass das „Ob“ der Inanspruchnahme nur davon abhängig ist, ob die Tatbestandsmerkmale der Haftungsnorm, also die schuldhafte Pflichtverletzung, erfüllt sind, während sich die Höhe der Haftung unabhängig vom Maß des Verschuldens daraus ergibt, inwieweit die Pflichtverletzung ursächlich für den Schaden, also die Steuerverkürzung, geworden ist.
- 132 bb) Die Haftung umfasst alle Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis i. S. v. § 37 AO einschließlich der Nebenleistungen i. S. d. § 3 Abs. 4 AO. Da § 69 AO eine Schadensersatzhaftung sanktioniert, müssen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis spätestens gleichzeitig mit der Pflichtverletzung entstanden sein.¹⁸²
- 133 Für später entstandene Steueransprüche, wie z. B. später festgesetzte Verspätungszuschläge und Zwangsgelder,¹⁸³ haftet der Vertreter – gem. § 69 S. 2 AO mit Ausnahme der infolge der Pflichtverletzung zu zahlenden Säumniszuschläge – nicht.¹⁸⁴
- 134 Der Umfang der Haftung ergibt sich unabhängig vom Grad des Verschuldens aus dem Umfang der Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für den eingetretenen Steuerschaden. Der Haftungsbetrag muss sich also nicht zwingend mit der geschuldeten Steuer decken.¹⁸⁵

180 BFH v. 05.09.1989 – VII R 61/87, BStBl. II 1989, 979; BFH v. 07.07.1983 – V R 197/81, BStBl. II 1984, 70.

181 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 44.

182 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 44; BFH v. 01.08.2000 – VII R 110/99, BStBl. II 2001, 271; Verspätungszuschlag.

183 FG München v. 23.01.1987 – VIII 161/83, EFG 1987, 331; FG Baden-Württemberg v. 11.11.1987 – VII K 377/85, EFG 1999, 94; ausf. *Bergkemper*, Steuerliche Nebenleistungen, 78 ff.

184 *Loose* in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 44; BFH v. 22.02.1980 – VI R 185/79, BStBl. II 1980, 375; BFH v. 03.02.1982 – VII R 101/79, BStBl. II 1982, 355; BFH v. 24.01.1989 – VII B 188/88, BStBl. II 1989, 315; FG Nürnberg v. 05.02.2009 – 4 K 387/2007, EFG 2009, 1391.

185 *Dißars*, Haftung und Haftungsbescheid im Steuerrecht, S. 22.

- Die Rechtsprechung¹⁸⁶ führt dazu aus: 135
- „Dem Umfang nach beschränkt sich die Haftung nach § 69 S. 1 AO [...] auf den Betrag, der infolge der vorsätzlichen oder grob fahrlässigen Pflichtverletzung nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder errichtet worden ist. Die Höhe der Haftung ergibt sich daher unabhängig vom Grad des Verschuldens grundsätzlich allein aus der Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für den bei dem Fiskus eingetretenen Vermögensschaden. Danach ist die Haftung nach § 69 AO dem Umfang nach auf den Betrag beschränkt, der infolge der Pflichtverletzung nicht entrichtet worden ist.“*
- Haftet der Vertreter, weil aufgrund seiner Pflichtverletzung Ansprüche aus dem 136
Steuerschuldverhältnis nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt worden sind, um-
fasst die Haftung den gesamten mangels Festsetzung ausgefallenen Betrag.¹⁸⁷
- Haftet der Vertreter hingegen, weil aufgrund seiner Pflichtverletzung die festge- 137
setzten Steuern nicht oder nicht rechtzeitig gezahlt werden, haftet er nicht für
die gesamte ausgefallene Steuerschuld, sondern nur insoweit, als er aus den ihm
zur Verfügung stehenden Mitteln die Steuer hätte tilgen können.¹⁸⁸
- Die Verpflichtung des Verfügungsberechtigten nach § 35 AO ist wie bei § 34 AO 138
darauf beschränkt, dass die steuerlichen Pflichten mit den Mitteln dessen erfüllt
werden, für den der Verfügungsberechtigte aufgetreten ist, insbesondere also
die Steuern aus dem Vermögen entrichtet werden, das er verwaltet.¹⁸⁹
- Darüber hinaus ist die Haftung auf den übernommenen Geschäftsbereich be- 139
grenzt, soweit nach dem oben Gesagten die Pflichtenaufteilung wirksam ist.¹⁹⁰
- Das FG Münster¹⁹¹ führt zum Haftungsschaden wie folgt aus: 140
- [...] Stehen zur Begleichung der Steuerschulden insgesamt ausreichende Mittel
nicht zur Verfügung, so bewirkt die durch die schuldhafte Pflichtverletzung verur-
sachte Nichterfüllung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis die Haftung
nur in dem Umfang, in dem der Verpflichtete das Finanzamt gegenüber den
anderen Gläubigern benachteiligt hat (vgl. BFH-Urteil vom 01.08.2000 VII R
110/99, BStBl II 2001, 271). Rückständige Steuern sind danach vom Geschäftsführer
in ungefähr dem gleichen Verhältnis zu tilgen wie die Verbindlichkeiten
gegenüber anderen Gläubigern. Ist dies nicht geschehen, so liegt im Umfang des
die durchschnittliche Tilgungsquote unterschreitenden Differenzbetrages eine
schuldhafte Pflichtverletzung vor, für die der Geschäftsführer als Haftungs-
schuldner einzustehen hat (= Haftungssumme). Hierzu hat das Finanzamt unter
Berücksichtigung der vorhandenen Daten und Zahlen die Haftungsquote zu er-
mitteln oder – soweit der Sachverhalt wegen Verweigerung der Mitwirkung des*

186 FG Münster v. 30.04.2019 – 12 K 620/15, EFG 2019, 1257 Nr. 15.

187 Loose in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 45.

188 Loose in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz. 45.

189 Rüsken in Klein, AO, § 35 Rz. 21; BFH/NV 86, 192; 89, 478.

190 Rüsken in Klein, AO, § 35 Rz. 22.

191 FG Münster v. 30.04.2019 – 12 K 620/15.

haftenden Geschäftsführers nicht aufgeklärt werden kann – im Schätzungswege die Quote festzustellen, die der Wahrscheinlichkeit am nächsten kommt (§ 162 AO).

141 Die Haftungssumme wird nach dem nachfolgenden Schema ([Tabelle 2](#)) berechnet:¹⁹²

Tabelle 2: Berechnung der Haftsumme

1.	Berechnung der Gesamtverbindlichkeiten	
1.1	Schuldenstand zu Beginn des Haftungszeitraumes (ohne Steuerrückstände)	... €
	+ Zugang an Schulden i. S. v. 1.1 (ohne Berücksichtigung geleisteter Zahlungen) bis zur Zahlungseinstellung (Insolvenzeröffnung), z. B. Forderungsverzicht, Skonti, Rabatte	... €
	./. Abgang an Schulden i. S. v. 1.1 (ohne Berücksichtigung geleisteter Zahlungen) bis zur Zahlungseinstellung (Insolvenzeröffnung), z. B. Forderungsverzicht, Skonti, Rabatte	... €
	Zu tilgen waren in diesem Zeitraum insgesamt (ohne Steuern)	... €
1.2	Einzubehaltende und abzuführende Lohnsteuerabzugsbeträge zu Beginn des Haftungszeitraums	
	+ Zugänge	... €
	./. Abgänge ohne Berücksichtigung geleisteter Zahlungen bis zur Zahlungseinstellung (Insolvenzeröffnung)	... €
1.3	Sonstige Steuerschulden zu Beginn des Haftungszeitraums (ohne Nr. 1.2), darunter nicht nur die fälligen, sondern auch die bereits entstandenen	
	+ Zugänge	... €
	./. Abgänge ohne Berücksichtigung geleisteter Zahlungen bis zur Zahlungseinstellung (Insolvenzeröffnung)	... €
	Rückständige Steuern (ohne Lohnsteuer lt. 1.2) insgesamt	... €
1.4	Die Gesamtverbindlichkeiten (Nr. 1.1 + 1.2 + 1.3) betragen	... €
2.	Berechnung der Mittelverwendung	
2.1	Summe der bezahlten Schulden (ohne Steuern) im Sinne von Nr. 1.1 bis zur Zahlungseinstellung	... €
2.2	Summe der bezahlten Steuerverbindlichkeiten im Sinne von Nr. 1.3 (Steuern ohne Lohnsteuer einschließlich Umbuchungen) bis zur Zahlungseinstellung	... €
2.3	Gesamtsumme der bezahlten Verbindlichkeiten (Nr. 2.1 + 2.2 – also ohne Lohnsteuer)	... €
3.	Berechnung der Haftungsquote	
	Gesamtsumme der bezahlten Verbindlichkeiten gem. Nr. 2.3 x 100 v. H. / Gesamtverbindlichkeiten gem. Nr. 1.4	... v. H.
4.	Berechnung der Haftungssumme	
4.1	Betrag, der bei Anwendung des Prozentsatzes lt. Nr. 3 auf die Gesamtsumme der Steuerrückstände lt. Nr. 1.3 zu zahlen gewesen wäre	... €

¹⁹² *Grobshäuser/Maier/Kies, Besteuerung der Gesellschaften, S. 797 f.*

4.2	Betrag, der tatsächlich auf diese Steuerrückstände gezahlt worden ist (einschl. Umbuchungen)	./... €
4.3	Ergebnis: Die Haftungssumme beläuft sich auf	... €

(Quelle: Eigene Darstellung)

cc) Nach § 69 S. 2 AO erstreckt sich die Haftung auch auf Säumniszuschläge, die durch eine Pflichtverletzung verursacht wurden. Der Vertreter haftet grundsätzlich nur für die Steuern und steuerlichen Nebenleistungen, die während seiner Tätigkeit entstanden sind.¹⁹³ Gemäß § 69 S. 2 AO erstreckt sich die Haftung auch auf solche Säumniszuschläge, die nach der Beendigung der Tätigkeit entstanden sind.¹⁹⁴ Damit entlastet es den Haftenden insoweit nicht, dass er nicht durch unverzügliche Zahlung der rückständigen Steuerschuld das weitere Entstehen von Säumniszuschlägen verhindern kann. Vielmehr ist es allein entscheidend, dass die Steuern während der Tätigkeit aufgrund einer Pflichtverletzung nicht rechtzeitig gezahlt wurden.¹⁹⁵ 142

II. Haftung des Vertretenen nach § 70 AO

Während § 69 AO die Haftung der **Vertreter** normiert, regelt § 70 AO die Haftung der **Vertretenen** (beispielsweise einer natürlichen oder juristischen Person oder Personenvereinigung). § 70 AO soll verhindern, dass durch Steuerhinterziehung und leichtfertige Steuerverkürzung der gesetzlichen oder gewillkürten Vertreter, Vermögensverwalter und Verfügungsberechtigten (§§ 34 und 35 AO) Steuerausfälle eintreten, weil diese nicht in der Lage sind, die verkürzte Steuerschuld zu begleichen. In einem solchen Fall soll der Vertretene haften. Ihm sollen nicht nur die Vorteile zugutekommen, sondern auch die Nachteile der Vertretung treffen.¹⁹⁶ 143

Ist der Vertretene nicht selbst Steuerschuldner, kann er gleichwohl als Haftender herangezogen werden, wenn seine Vertreter (insbesondere Organe) in Ausübung ihrer Obliegenheiten eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung begehen. Der Vertretene muss sich das Verhalten seines Vertreters zurechnen lassen.¹⁹⁷ Der Vertretene soll aus steuerunehrlichem/pflichtwidrigem Verhalten seines Vertreters keine wirtschaftlichen Vorteile ziehen. Der Vertretene haftet deshalb verschuldensunabhängig und unbeschränkt mit seinem gesamten Vermögen¹⁹⁸ für Steuern, die sein Vertreter vorsätzlich oder leichtfertig verkürzt hat oder wenn dieser an einer Steuerhinterziehung teilgenommen hat und hierdurch Steuerschuldner oder Haftender geworden ist. 144

193 *Intemann* in Koenig, AO, § 69 Rz. 137.

194 BFH v. 24. 01. 1984 – VII B 188/88, BStBl. II 1989, 315.

195 *Intemann* in Koenig, AO, § 69 Rz. 137.

196 Nach *Gehm*, StBp 2015, 337 knüpfe die Haftung daran an, dass der Vertretene mitverantwortlich für den Schaden sei oder diesen erst ermöglicht oder einen Nutzen daraus gezogen habe.

197 *Gast-de Haan*, DStJG 6 (1983), 187 (191); *Loose* in Tipke/Kruse, § 70 AO Rz. 1, 2.

198 *Gehm*, StBp 2015, 337; *Bruschke*, BB 2002, 1693.

- 145 Haftungsschuldner ist damit jede natürliche oder juristische Person oder nicht-rechtsfähige Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die gesetzlich vertreten werden kann (I.). Haftungsgegenständlich sind alle Steuern, die der Vertretene nicht selbst schuldet (III.).

1. Haftungsschuldner

- 146 Haftungsschuldner kann mithin nur sein, wer nach §§ 34 und 35 AO vertreten werden kann,¹⁹⁹ für den gesetzliche oder rechtsgeschäftliche Vertreter, Vermögensverwalter²⁰⁰ oder Verfügungsberechtigte tätig werden.²⁰¹
- 147 Zudem scheidet als Haftungsschuldner aus, wer bereits Steuerschuldner ist.²⁰² Weil der Vertretene nicht in Haftung genommen werden kann, wenn er selbst Steuerschuldner ist, soll § 70 AO nur anwendbar sein auf Zölle, Verbrauchsteuern und Einfuhr-Umsatzsteuer sowie auf Abzugsteuern, weil hier Fallkonstellationen bestehen, in denen der Vertretene nicht zugleich Steuerschuldner ist. Bei anderen Steuern wird der Vertretene selbst Steuerschuldner; er kann als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden. Seine Haftung sei deshalb nicht erforderlich.²⁰³
- 148 Das verengt den sachlichen Anwendungsbereich des § 70 AO und zwar im Wesentlichen auf Zölle, Verbrauchsteuern, aber auch Besitz- und Verkehr- und Abzugsteuern.
- 149 **Arbeitnehmer** des Vertretenen, die nicht zugleich gesetzliche Vertreter oder Verfügungsberechtigte sind, haften nicht nach § 70 AO, selbst wenn ihr Verhalten als Beihilfe zu einer Steuerhinterziehung des Arbeitgebers zu qualifizieren ist. Das soll ausnahmsweise dann nicht gelten, wenn das Verhalten der Arbeitnehmer den Vertretern zuzurechnen ist, weil sie trotz Kenntnis das Verhalten der Arbeitnehmer duldeten oder durch Verfahrensabläufe im Betrieb unterstützten.²⁰⁴

199 *Jatzke* in Gosch, § 70 AO Rz. 5, 7.

200 Bei der Vermögensverwaltung im Sinn des § 34 Abs. 3 AO ist der Haftungsanspruch zwar gegen den Vermögensinhaber gerichtet, wird jedoch aus dem verwalteten Vermögen befriedigt solange die Vermögensverwaltung besteht. Im Insolvenzverfahren wird der Haftungsanspruch aus der Insolvenzmasse als Insolvenzforderung (§ 55 Nr. 1 InsO) bedient. Gegen den Gemeinschuldner selbst kann der Haftungsanspruch erst geltend gemacht werden nachdem das Insolvenzverfahren aufgehoben ist (§ 201 Abs. 1 InsO).

201 *Boeker* in HHSp, § 70 AO, Rz. 11; *Loose* in Tipke/Kruse, § 70 AO Rz. 4.

202 *Boeker* in HHSp, § 70 AO Rz. 4, 12; *Gehm*, StBp 2015, 337 (338).

203 FG Düsseldorf v. 18.02.20108 – K 4290/06 H, EFG 2010, 998 (1000); FG Münster v. 10.12.2013 – 2 K 4490/12, EFG 2014, 801 (802); *Gehm*, StBp 2015, 337; *Loose* in Tipke/Kruse, § 70 AO Rz. 2; *Rüsken* in Klein, AO, § 70 Rz. 1.

204 *Boeker* in HHSp, § 70 AO Rz. 13; *Bruschke*, BB 2020, 1693.

2. Haftungstatbestand

a) Vertreter (§§ 34, 35 AO)

Wer Vertretener im Sinn des § 70 AO ist, bestimmt sich nach dem Kreis möglicher Vertreter im Sinn des §§ 34, 35 AO. Als solche kommen in Betracht: 150

- als **Vertreter natürlicher Personen**: Eltern, (§§ 1626 ff. BGB), Vormund (§§ 1773 ff. BGB), Betreuer (§§ 1896 ff. BGB), Pfleger (§§ 1909 ff. BGB);
- als **Vertreter juristischer Personen**: Vorstand des rechtsfähigen Vereins (§ 26 BGB), der Aktiengesellschaft (§ 78 AktG), der Genossenschaft (§ 24 GenG), der rechtsfähigen Stiftung (§§ 26, 86 BGB), Geschäftsführer der GmbH (§ 35 GmbHG), persönlich haftende Gesellschafter der KGaA (§ 278 Abs. 2 AktG), Abwickler/Liquidator der AG (§ 269 AktG), der Genossenschaft (§ 88 GenG), der GmbH (§ 70 GmbHG), Liquidator des rechtsfähigen Vereins (§ 48 BGB) sowie die verfassungsmäßig berufenen gesetzlichen Vertreter juristischer Personen des öffentlichen Rechts;
- als **Vertreter nichtrechtsfähiger Personenvereinigungen**: bestellte Geschäftsführer, hilfsweise die Gesellschafter;
- als **Vermögensverwalter** von Vermögensmassen (insbesondere Nachlass und Insolvenzmasse): Insolvenzverwalter (§ 56 InsO), vorläufiger Insolvenzverwalter (§ 22 Abs. 2 InsO), Zwangsverwalter (§§ 150 ff. ZVG), Nachlassverwalter (§ 1985 BGB), Testamentsvollstrecker (§§ 2197 ff. BGB).

Auch Verfügungsberechtigte ohne Verfügungsmacht werden als Vertreter von § 70 AO erfasst, wenn sie Obliegenheiten des Vertretenen ausnahmsweise ausüben; ihre Haftung scheidet jedoch regelmäßig entweder an den Haftungsausschlüssen des § 70 Abs. 2 AO (dazu Kap. 1. A. II. 4, Rz. 174 ff.) oder weil als Vertreter nach § 70 AO nicht „in Ausübung seiner Obliegenheiten“ haftet, wer nicht dauerhaft, sondern nur gelegentlich die haftungsgegenständliche Aufgabe übernimmt (dazu Kap. 1. A. II. 2. b), Rz. 152–154). 151

b) *Steuerverfehlung (Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung)*

Der Vertreter muss darüber hinaus **in Ausübung seiner Obliegenheiten** für den Vertretenen eine vollendete Steuerhinterziehung²⁰⁵ oder leichtfertige Steuerverkürzung²⁰⁶ begangen oder an ihr teilgenommen²⁰⁷ haben. Durch die Steuerverfehlung muss der Vertreter selbst Steuer- oder Haftungsschuldner wer- 152

205 Versuchte Steuerhinterziehung ist schon begrifflich kein „Begehen“ im Sinn des § 70 AO. Andere Straftaten sind nicht haftungsbegründend, ebenso wenig andere Straftaten wie Begünstigung (§ 257 StGB), Hehlerei (§ 259 StGB), Betrug (§ 263 StGB) oder Subventionsbetrug (§ 264 StGB): BFH v. 19. 12. 2013 – III R 25/10, BStBl. II 2015, 119 (121) – zu § 71 AO; *Boeker* in HHSp, § 70 AO Rz. 14; *Bruschke*, BB 2020, 1693 (1694); *Jatzke* in Gosch, § 70 AO Rz. 8; *Mösbauer*, INF 1987, 529 (530).

206 Eine Teilnahme an einer leichtfertigen Steuerverkürzung kommt rechtlich nicht in Betracht, da es sich um eine Ordnungswidrigkeit handelt und Teilnahme nur bei vorsätzlich begangenen Haupttaten möglich ist (§§ 26 und 27 StGB).

207 Anstiftung oder Beihilfe.

den²⁰⁸ – auf welcher Rechtsgrundlage auch immer. Eine Selbstanzeige schließt die Haftung nicht aus, weil sie als persönlicher Strafaufhebungsgrund der begangenen Steuerhinterziehung wirkt und diese nicht nachträglich rückwirkend ungeschehen macht.²⁰⁹

- 153 Die Tat muss in **unmittelbarem ursächlichem örtlichem, zeitlichem und sachlichem Zusammenhang** mit dem Aufgabenkreis des Vertreters stehen.²¹⁰ Die Steuerverfehlung darf ohne Übertragung der Vertretungsmacht nicht möglich gewesen sein.
- 154 Die Obliegenheit muss eine dem Haftungsschuldner dauerhaft und **nicht nur gelegentlich übertragene Aufgabe** darstellen.²¹¹ Kann die dauerhafte Aufgabenübertragung nicht bewiesen werden, scheidet die Haftung nach § 70 AO. Die betreffende Aufgabenübertragung ist notwendige Bedingung (*conditio sine qua non*) der Haftung; hätte die haftungsgegenständliche Steuerverfehlung ohne die Aufgabenübertragung nicht begangen werden können, scheidet die Vertretenhaftung aus.
- 155 Nur spezifisch **steuerliche** Obliegenheitsverpflichtungen lösen die Haftung aus,²¹² etwa: Verletzung von Buchführungs-/Aufzeichnungspflichten, Steuererklärungspflicht nach Verbrauchsteuergesetzen, Gestellungspflicht zollpflichtiger Waren. Der Vertreter muss das Steuerdelikt gerade durch Verletzung seiner steuerlichen Obliegenheiten begangen haben, die er für den Vertretenen wahrzunehmen hat.²¹³ Die Tat braucht nicht im Interesse oder zum finanziellen Vorteil des Vertretenen begangen worden zu sein; selbst eine den Vertretenen schädigende Handlung kann haftungsauslösend sein.²¹⁴

208 *Gehm*, StBp 2015, 337 (339).

209 Wie auch bei der Haftung nach § 71 AO – dazu *Müller* in Kap. 1. A. II.

210 BGH v. 05.09.2017 – 1 StR 677/16, NStZ-RR 2017, 342 (344) (entschieden zu der einer Vermögensabschöpfung entgegenstehenden Haftung nach § 70 AO); BFH v. 02.05.1991 – VII R 7/89, BFH/NV 1992, 219; FG Münster v. 10. 12. 2013 – 2 K 4490/12, EFG 2014, 801 (802); *Boeker* in HHSp, § 70 AO Rz. 16; *Bruschke*, BB 2020, 1693 (1695); *Breuninger*, JbFAStR 2013/2014, 290 (296); *Jatzke* in Gosch, § 70 AO Rz. 7; *Lausen*, wistra 1989, 338 (339); a. A. *Gehm*, StBp 2015, 337 (338), der einen mittelbaren Zusammenhang mit steuerlichen Pflichten ausreichen lassen will, weshalb es genügen soll, dass die Steuerhinterziehung/leichtfertige Steuerverkürzung nur aus der Vertreterfunktion heraus erklärbar sei; a. A. wohl auch *H.L.*, DB 1993, 714 und *Lohmeyer*, INF 1088, 1, der einen nicht näher bestimmten „Kausalzusammenhang“ fordert.

211 FG Münster v. 10. 12. 2013 – 2 K 4490/12, EFG 2014, 801 (802); *Gehm*, StBp 2015, 337 (338); *Lausen*, wistra 1989, 338 (339). Entscheidend ist, ob der Vertreter im Außenverhältnis wirksam vertritt; ist seine Vertretungsbefugnis im Innenverhältnis beschränkt, schränkt das die Haftung aus § 70 AO nicht ein: BFH v. 08. 12. 2010 – VII B 102/10, BFH/NV 2011, 740 – Rz. 9 betreffend die Verfügungsberechtigung (§ 35 AO) im Rahmen der Haftung aufgrund § 69 AO; *Bruschke*, BB 2020, 1693 (1695).

212 Ebenso *Bruschke*, BB 2020, 1693 (1695); *Rüsken* in Klein, AO, § 70 Rz. 3; *Lausen*, wistra 1989, 338 (342 f.); a. A. *Gehm*, StBp 2015, 337 (339).

213 *Lausen*, wistra 1989, 338 (343).

214 *Boeker* in HHSp, § 70 AO Rz. 16a; *Gehm*, StBp 2015, 337 (340); *Jatzke* in Gosch, § 70 AO Rz. 7; *Loose* in Tipke/Kruse, § 70 AO Rz. 8; *Rüsken* in Klein, AO, § 70 Rz. 3.

Die Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung muss mit allen objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmalen, rechtswidrig und schuldhaft begangen worden sein.²¹⁵ Eine **versuchte** Steuerhinterziehung begründet den Haftungstatbestand nicht.²¹⁶ 156

Im Haftungsverfahren ist konkret festzustellen und zu individualisieren, ob und welche Steuern hinterziehungsbefangen sind.²¹⁷ 157

c) *Feststellungslast einer Steuerhinterziehung*

Als Tatbestandsmerkmal der Haftungsnorm hat die Finanzbehörde den Sachverhalt eigenständig nach den Beweisgrundsätzen der AO und FGO zu ermitteln und festzustellen, aus dem sich eine Steuerhinterziehung beziehungsweise leichtfertige Steuerverkürzung ergeben soll und zwar nach den Vorschriften und Beweisgrundsätzen der AO und FGO.²¹⁸ 158

Da Steuerhinterziehung (§ 370 AO) beziehungsweise Steuerverkürzung (§ 378 AO) steuerrechtliche Tatbestandsmerkmale des § 70 AO sind, müssen die Verkürzungssachverhalte von den Finanzbehörden/Finanzgerichten in eigener Prüfungskompetenz ermittelt werden (§ 88 Abs. 1 S. 1 AO, §§ 76, 96 Abs. 1 FGO). Die Finanzbehörde trägt die objektive Beweislast (Feststellungslast) für alle haftungsbegründeten Tatbestandsmerkmale einschließlich der Voraussetzungen der §§ 370, 378 AO.²¹⁹ 159

215 *Boeker* in HHSp, § 70 AO Rz. 15; *Gehm*, StBp 2015, 337 (339); a. A. *Bruschke*, BB 2020, 1693 (1694) (objektive und subjektive Tatbestandsverwirklichung genüge).

216 *Bruschke*, BB 2020, 1693 (1694); *Gast-de Haan*, DStJG 6 (1983), 187 (191); *Loose* in Tipke/Kruse, § 70 AO Rz. 8.

217 Können etwa Bankkunden nicht ermittelt werden, die mit Hilfe eines Bankmitarbeiters Bargeld oder Wertpapiere ohne Legitimationsprüfung anonym zu Auslandstöchtern der Bank transferiert haben sollen, kommt eine Haftung der Bank nach § 70 AO nicht in Betracht. Dasselbe gilt, solange nicht feststellbar ist, dass der Bankmitarbeiter an der Hinterziehung des jeweiligen Kunden teilgenommen hat, indem er den Transfer ermöglicht hat: FG Düsseldorf v. 18.02.2010 – 8 K 4290/06 H, EFG 2010, 998 (1000); BFH v. 15.01.2013 – VIII R 22/10, BStBl. II 2013, 526 (528) zu § 71 AO; *Boeker* in HHSp, § 70 AO Rz. 15.

218 BFH v. 05.03.1979 – GrS 5/77, BStBl. II 1979, 570 (573); BFH v. 16.07.2009 – VIII B 64/09, BStBl. II 2010, 8 (10) zu § 71 AO; BFH v. 15.01.2013 – VIII R 22/10, BStBl. II 2013, 526 (527) zu § 71 AO; *Bruschke*, BB 2020, 1693 (1694).

219 BFH v. 05.03.1979 – GrS 5/77, BStBl. II 1979, 570 (573); BFH v. 27.08.1991 – VIII R 84/89, BStBl. II 1992, 9 (11); BFH v. 08.11.2000 – XI B 38/00, BFH/NV 2001, 478; FG Nürnberg v. 19.07.1988 – II 246/85, EFG 1989, 49; FG Köln v. 07.06.1990 – 2 K 2513/88, EFG 1991, 107; *Krause*, DStR 1998, 553 (554); *Loose* in Tipke/Kruse, § 70 AO Rz. 9.

- 160 Für die Feststellung einer für § 70 AO haftungsrelevanten Vortat gilt der Grundsatz „**in dubio pro reo**“ auch im Besteuerungsverfahren²²⁰ und damit ebenfalls im Steuerhaftungsverfahren. Die Vortat (Steuerhinterziehung etc.) kann nicht nach Wahrscheinlichkeiten festgestellt werden. Sie ist vielmehr von der Finanzbehörde vollbeweislich festzustellen ohne Beweismaßerleichterungen.²²¹
- 161 Die Haftung nach § 70 AO setzt **kein paralleles Strafverfahren** voraus. Weder die Einleitung eines Strafverfahrens noch eine strafrechtliche Verurteilung sind erforderlich.²²²
- 162 Wurde der Vertreter allerdings **strafrechtlich verurteilt**, sind Finanzbehörde und Finanzgericht weder an die tatsächlichen **Feststellungen** noch an die Rechtsauffassung **des Strafgerichts** gebunden.²²³ Ein Strafurteil schafft kein Präjudiz für das Haftungsverfahren. Die Finanzbehörde kann jedoch den strafgerichtlich festgestellten Sachverhalt einschließlich der Beweiswürdigung und rechtlichen Beurteilung aus dem Strafurteil übernehmen, wenn sie sich von dessen Richtigkeit überzeugen kann und der Haftungsschuldner im Haftungsstreit keine substantiierten Einwendungen gegen das Strafurteil erhebt oder Tatsachen vorträgt, die im Strafurteil nicht berücksichtigt sind.²²⁴ Dasselbe gilt für einen Strafbefehl²²⁵ und ein Geständnis²²⁶ im Strafverfahren.²²⁷
- 163 Aus denselben Gründen kann die Veranlagungs- oder Haftungsstelle nicht an **Feststellungen der Strafsachenstelle** gebunden sein.²²⁸ Durch die Zuständig-

220 BFH v. 05.03.1979 – GrS 5/77, BStBl. II 1979, 570 (573); BFH v. 07.11.2006 – VIII R 81/04, BStBl. II 2007, 364 (365); BFH v. 10.10.1972 – VII R 117/69, BStBl. II 1973, 68 (71); *Kamps/Wulf*, DStR 2003, 2045 (2050); *Krause*, DStR 1998, 553 (554); *A. Müller*, AO-StB 2004, 156 (158); *Rau*, PSiR 2007, 130 (131); *Rüsken* in Klein, AO, § 71 Rz. 16; a. A. *Loose* in Tipke/Kruse, § 71 AO Rz. 9; in dubio pro reo gelte im Haftungsverfahren nicht.

221 *Jatzke* in Gosch, § 70 AO Rz. 9.

222 *Bruschke*, StB 2012, 359 (360); *Bruschke*, BB 2020, 1693 (1694); *Jatzke* in Gosch, § 70 AO Rz. 8; *Gast-de Haan*, DStJG 6 (1983), 187 (193); *Lohmeyer*, INF 1988, 1.

223 BFH v. 18.04.2013 – V R 19/12, BStBl. II 2013, 842 (844) zu § 71 AO; BFH v. 07.11.2006 – VIII R 81/04, BStBl. II 2007, 364 (365); BFH v. 20.06.2007 – II R 66/07, BFH/NV 2007, 2057; BFH v. 13.01.2005 – VII B 261/04, BFH/NV 2005, 936; BFH v. 02.12.2003 – VII R 17/03, BFH/NV 2004, 597; BFH v. 07.11.1973 – I R 92/72, BStBl. II 1974, 125 (127); BFH v. 10.10.1972 – VII R 117/69, BStBl. II 1973, 68 (71); *Bruschke*, BB 2020, 1693 (1694); *Jatzke* in Gosch, § 70 AO Rz. 9.

224 BFH v. 18.04.2013 – V R 19/12, BStBl. II 2013, 842; BFH v. 13.01.2005 – VII B 261/04, BFH/NV 2005, 936; BFH v. 02.12.2003 – VII R 17/03, BFH/NV 2004, 597; *Jatzke* in Gosch, § 70 AO Rz. 9.

225 BFH v. 06.10.2000 – V B 99/00, BFH/NV 2001, 330; *Jatzke* in Gosch, § 70 AO Rz. 9.

226 BFH v. 24.04.2006 – VII B 78/05, BFH/NV 2006, 1668, Rz. 17; *Jatzke* in Gosch, § 70 AO Rz. 9.

227 *Boeker* in HHSp, § 71 AO Rz. 21; *Loose* in Tipke/Kruse, § 70 AO Rz. 9, 10; *Rüsken* in Klein, AO, § 71 Rz. 15b.

228 Anderer Ansicht *Gast-de Haan*, DStJG 6 (1983), 187 (193); Die Finanzverwaltung könne nur einheitlich entscheiden; verneine die Strafsachenstelle eine Steuerhinterziehung, dürfe die Veranlagungsstelle keinen Haftungsbescheid erlassen; umgekehrt dürfe die Strafsachenstelle strafrechtlich nicht sanktionieren, wenn die Veranlagungsstelle einen Steueranspruch verneine. Ebenso *Lohmeyer*, INF 1988, 1.

keit im Strafverfahren (§§ 386, 399 ff. AO) können sich die Beweisgrundsätze des Besteuerungsverfahrens nicht ändern. Führt die Bußgeld- und Strafsachenstelle anstelle der Staatsanwaltschaft das strafrechtliche Ermittlungsverfahren, kann das die Feststellungslast im Haftungsverfahren nicht tangieren. Insoweit erscheint es dogmatisch kaum begründbar, die Veranlagungsstelle müsse die tatsächlichen Feststellungen und die rechtliche Würdigung der Strafsachenstelle übernehmen, wenn beide Stellen derselben Behörde angehörten; nur wenn Veranlagungs- und Strafsachenstelle verschiedenen Behörden zugeordnet seien, sei die Veranlagungsstelle nicht gebunden.²²⁹ Träfe das zu, würde sich die Feststellungslast im Haftungsverfahren nach der zufälligen Behördenorganisation richten.

Ergeht nach Inhaftungnahme ein **freisprechendes Strafurteil**, spricht dies indiziell für die Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides.²³⁰ Dasselbe muss bei einer Verfahrenseinstellung nach § 170 Abs. 2 StPO (mangels Tatnachweises), aber auch bei Einstellung wegen Geringfügigkeit (§ 153 StPO), gegen Auflagen (§ 153a StPO) und unwesentlicher Nebenstrafen (§ 154 StPO) gelten. Bei der Einstellung des strafrechtlichen Ermittlungs- oder Hauptverfahrens nach § 153 ff. StPO verzichtet der Staat auf die weitere Aufklärung. Eine Tat- und Schuldfeststellung ist mit der Verfahrenseinstellung nicht verbunden. Folglich kann die Verfahrenseinstellung auch keine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung im Rahmen des § 70 AO indizieren. 164

Um eine Indizwirkung des Strafurteils für das Steuerhaftungsverfahren möglichst zu schwächen, ist es zunächst einmal erforderlich, die Strafverteidigung steuerrechtlich zu akzentuieren. Strategisch kurzsichtig wäre es, die strafprozessuale Auseinandersetzung um die hinterziehungsbefangenen Steuern (und damit mittelbar auch um die Primärsteuern des Haftungstatbestandes) allein aus verteidigungstaktischen Überlegungen zu umgehen (etwa weil sich die Hauptverhandlung deutlich verlängern würde und/oder das Strafmaß nicht signifikant niedriger ausfallen würde bei geringeren hinterziehungsbefangenen Steuern). Eine solche Strategie holt den Betroffenen spätestens im Haftungsstreit ein. Mitunter werden selbst in extenso substantiierte Einwendungen gegen das Strafurteil von der Finanzbehörde schlichtweg nicht wahrgenommen. Das Faktum der strafrechtlichen Verurteilung überragt alle Argumente, selbst wenn der Weg einer strafrechtlichen Verständigung mittels Geständnis einer betragsmäßig nicht ausdiskutierten Steuerschuld geebnet worden ist, um ein erträgliches Strafmaß zu erreichen und etwaige Untersuchungshaft zu beenden. 165

Wie bei allen parallelen Steuerstreit- und Steuerstrafverfahren wird auch ein (drohender) Haftungsstreit nach dem **Prinzip der wechselseitigen Doppelrelevanz** geführt: Jede Einlassung im Strafverfahren kann Steuer- und Haftungs- 166

229 So aber *Loose* in Tipke/Kruse, § 70 AO Rz. 10.

230 *Loose* in Tipke/Kruse, § 70 AO Rz. 11; a. A. *Lohmeyer*, INF 1988, 1: die Veranlagungsstelle sei tatsächlich und rechtlich an eine Entscheidung der Strafsachenstelle oder des Strafgerichts gebunden; ebenso *Gast-de Haan*, DStJG 6 (1983), 187 (193).

folgen auslösen. Jede Stellungnahme im Steuerstreitverfahren kann sich negativ auf das Strafverfahren auswirken. Beweismittel, Indizien, Stellungnahmen können im jeweils anderen Verfahren verwertet werden, auch wenn es eine rechtliche Bindungswirkung zwischen Besteuerungs- und Strafverfahren nicht gibt. Ein effektives rechtliches Instrumentarium, mittels dessen steuerrechtliche Fehlbewertungen im Strafverfahren – und umgekehrt – ausgeschaltet werden können, existiert praktisch nicht. § 396 AO scheint zwar einen gesetzlichen Weg hierzu vorzuzeichnen: Hiernach kann das Strafverfahren ausgesetzt werden bis das Besteuerungsverfahren rechtskräftig abgeschlossen ist, wenn die steuerrechtliche Würdigung davon abhängt, ob eine Tat als Steuerhinterziehung zu beurteilen ist oder ob Steuern verkürzt sind. Praktische Bedeutung hat die Vorschrift allerdings kaum erlangt.

3. Haftungsumfang (Primärsteuern)

- 167 Die Haftung nach § 70 AO ist nicht auf bestimmte Abgabearten beschränkt.²³¹
- 168 § 70 AO erfasst seinem Wortlaut nach nur verkürzte Steuern, keine weiteren Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, also ausschließlich verkürzungsbefangene Steuern, Steuererstattungen und Steuervergütungen (§ 370 Abs. 4 S. 2 AO), hingegen keine Haftungsansprüche und keine steuerlichen Nebenleistungen,²³² also auch keine Hinterziehungszinsen.²³³
- 169 Sodann reicht die Haftung nur soweit wie Steuern verkürzt worden sind. Nicht verkürzungsbefangene Steuern können niemals nach § 70 AO haftungsgegenständiglich sein.
- 170 Des Weiteren ist die Haftung dadurch begrenzt, dass der **Vertreter** (durch Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung) **Steuerschuldner oder Haftungsschuldner** geworden sein muss.
- 171 Schließlich darf der **Vertretene nicht selbst Steuerschuldner** der haftungsgegenständlichen Primärsteuern sein. Der Vertretene ist nicht zugleich Steuerschuldner bei
- Zöllen, Verbrauchsteuern, Einfuhr-Umsatzsteuer,
 - Abzugsteuern bei Verletzung der Einbehaltungs- und Abführungspflicht; so ist nicht der Vertretene Steuerschuldner, sondern
 - der Arbeitnehmer Steuerschuldner der Lohnsteuer (§ 38 Abs. 2 S. 1 EStG),
 - der Gläubiger Steuerschuldner der Kapitalertragsteuer (§ 44 Abs. 1 S. 1 EStG),

231 Sie erstreckt sich neben Zoll und Verbrauchsteuern insbesondere auf Besitz- und Verkehrsteuern: *Jatzke* in Gosch, § 70 AO Rz. 12.

232 BFH v. 05.11.1993 – VI R 16/93, BStBl. II 1994, 557 (559); *Breuninger*, JbFAStR 2013/2014, 290 (298); *Bruschke*, BB 2020, 1693 (1695); *Gehm*, StBp 2015, 337 (341); *Jatzke* in Gosch, § 70 AO Rz. 12; *Loose* in Tipke/Kruse, § 70 AO Rz. 5.

233 *Boeker* in HHSp, § 70 AO Rz. 18; *Loose* in Tipke/Kruse, § 70 AO Rz. 5; *Rüsken* in Klein, AO, § 70 Rz. 8.

- der beschränkt Steuerpflichtige Steuerschuldner der als Abzugsteuer erhobenen Einkommensteuer (§ 50a Abs. 5 S. 4 EStG),
- der Bauleister Steuerschuldner der Einkommensteuer (§ 48a Abs. 3 S. 1 EStG),
- der Versicherungsnehmer Steuerschuldner der Versicherungsteuer (§ 7 Abs. 1 VersStG).

Da die Vertretenen hier unmittelbar nach spezielleren Vorschriften haften (§§ 42d Abs. 1, 44 Abs. 5 S. 1, 48a Abs. 3 S. 1, 50a Abs. 5 S. 5 EStG, § 7 Abs. 1 S. 2 VersStG), gehen diese spezielleren Haftungsvorschriften § 70 Abs. 1 AO vor.²³⁴ Sollte § 70 Abs. 1 AO entgegen überwiegender Auffassung²³⁵ hingegen nicht auf Abzugssteuern anwendbar sein, würde der Meinungsstreit praktisch relevant, wenn für einen spezielleren Haftungstatbestand bereits Festsetzungsverjährung eingetreten wäre. Die Inhaftungnahme nach § 70 AO bleibt wegen der auf fünf oder zehn Jahre verlängerten Festsetzungsfrist (§ 191 Abs. 3 S. 2 AO) auch darüber hinaus noch möglich.²³⁶ Die Rechtsgrundlage, aufgrund derer der Haftungsschuldner in Anspruch genommen wird, kann bis zur Einspruchsentscheidung ausgetauscht werden.²³⁷ 172

Teilweise wird vertreten, auch dort, wo der Vertretene selbst Steuerschuldner sei, könne er in Haftung genommen werden.²³⁸ Ist der Vertretene Steuerschuldner, kann indessen für seine (zusätzliche) Inhaftungnahme schon aus systematischen Gründen kein Raum bleiben; Haftung bedeutet stets das Entstehenmüssen für **fremde** Schuld. Niemand kann für eine eigene Steuerschuld haften; er ist als Steuerschuldner durch Steuerbescheid, nicht als Haftungsschuldner durch Haftungsbescheid in Anspruch zu nehmen. Zudem steht der Zweck des § 70 Abs. 1 AO, Steuerausfälle zu vermeiden, einer weiten Auslegung dahingehend entgegen, der Vertretene könne auch dann als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden, wenn er selbst Steuerschuldner sei.²³⁹ 173

234 Loose in Tipke/Kruse, § 70 AO Rz. 3; *Rüsken* in Klein, AO, § 70 Rz. 1a.

235 AEAO zu § 70 AO; *Boeker* in HHSp, § 70 AO Rz. 10: die Haftung nach § 70 Abs. 1 AO sei nur ausgeschlossen, wenn der Vertretene Steuerschuldner sei, nicht dagegen, wenn er nach anderen Vorschriften hafte; *Jatzke* in Gosch, § 70 AO Rz. 2; *Mösbauer*, INF 1987, 529 (533).

236 BFH v. 22. 04. 2008 – VII R 21/07, BStBl. II 2008, 735 (736); *Boeker* in HHSp, § 70 AO Rz. 10: vom GmbH-Geschäftsführer hinterzogene Lohnsteuer könne als Haftungsschuld gegen die GmbH nach § 42d EStG nur innerhalb der vierjährigen Festsetzungsfrist festgesetzt werden. Die Haftung nach § 70 AO ist hingegen bei Steuerhinterziehung auf zehn Jahre und bei leichtfertiger Steuerverkürzung auf fünf Jahre verlängert (§ 191 Abs. 3 S. 2); *Bruschke*, BB 2020, 1693 (1696); Loose in Tipke/Kruse, § 70 AO Rz. 3.

237 *Boeker* in HHSp, § 70 AO Rz. 10: werde der Vertretene nach § 42d EStG in Haftung genommen, könne der Haftungsbescheid bis zur Einspruchsentscheidung auf § 70 AO gestützt werden.

238 FG Düsseldorf v. 18. 02. 2010 – 8 K 4290/06 H, EFG 2010, 998: Einkommensteuer; FG Münster v. 10. 12. 2013 – 2 K 4490/12, EFG 2014, 801: Umsatzsteuer.

239 *Fehsenfeld*, DStZ 2012, 852 (858); Loose in Tipke/Kruse, § 70 AO Rz. 2.

4. Haftungsausschluss (§ 70 Abs. 2 AO)

- 174 § 70 Abs. 2 AO regelt den Haftungsausschluss, der unter verschiedenen Voraussetzungen eintritt, je nachdem ob natürliche Personen (Satz 1) oder andere Rechtssubjekte (Satz 2) vertreten werden.
- a) *Taten gesetzlicher Vertreter natürlicher Personen ohne Vermögensvorteil (§ 70 Abs. 2 S. 1 AO)*
- 175 Die Haftung der vertretenen natürlichen Person ist ausgeschlossen, wenn sie aus der Tat des Vertreters **keinen Vermögensvorteil** erlangt, also finanziell nicht begünstigt worden ist.²⁴⁰
- 176 Als **Vermögensvorteil** ist jede Verbesserung der Vermögenslage des Vertretenen anzusehen, die ohne die Tat des Vertreters nicht eingetreten wäre,²⁴¹ sofern sie **unmittelbar** durch die Tat des Vertreters erlangt worden ist.²⁴²
- 177 Neben Steuervorteilen sollen – zu weit gehend – auch alle anderen wirtschaftlichen – auch immaterielle – Vorteile in Betracht kommen, wie beispielsweise die Kundenbindung an das Unternehmen des Vertretenen beziehungsweise die Sicherung der Geschäftsbeziehung.²⁴³ Zweifelhaft erscheint es allerdings, einen immateriellen Vermögensvorteil ausgerechnet darin erblicken zu wollen, der Vertretene habe die Geschäftsbeziehungen zu seinen Kunden gerade durch die systematische Beihilfe zur Steuerhinterziehung gefestigt.²⁴⁴
- 178 Keinen Vermögensvorteil erlangt der Vertretene, wenn die Steuer aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden müssen (**Kompensation**). Auch wenn der Vorteil aus der Tat lediglich (und ausschließlich) dem Vertreter zugeflossen ist, scheidet ein Vermögensvorteil des Vertretenen aus. Entfällt der einmal realisierte Vermögensvorteil wieder, ohne dass der Vertretene hierfür ein **Surrogat** (Nutzungsvorteil oder Ersatzwert) erlangt oder Ausgaben erspart, liegt ebenfalls kein Vermögensvorteil vor.²⁴⁵ Aufgrund dessen sind Konstellationen denkbar,

240 Für ihren gesetzlichen Vertreter kann die natürliche Person kein Auswahlverschulden treffen.

241 BFH v. 02.05.1991 – VII R 7/89, BFH/NV 1992, 219 Rz. 17; *Boeker* in HHSp, § 70 AO Rz. 21; *Bruschke*, BB 2020, 1693 (1696); *Gehm*, StBp 2015, 337 (340); *Rüsken* in Klein, AO, § 70 Rz. 10.

242 BFH v. 31.01.1989 – VII R 77/86, BStBl. II 1989, 442 (444); BFH v. 02.05.1991 – VII R 7/89, BFH/NV 1992, 219 Rz. 17; *Mösbauer*, INF 1987, 529 (533) („unmittelbarer finanzieller Vorteil“); *Rüsken* in Klein, AO, § 70 Rz. 10.

243 So aber FG Münster v. 10.12.2013 – 2 K 4490/12, EFG 2014, 801 (802); *Boeker* in HHSp, § 70 AO Rz. 21; *Gehm*, StBp 2015, 337 (340).

244 So FG Münster v. 10.12.2013 – 2 K 4490/12, EFG 2014, 801 (802f.) – entschieden für den Fall des Rechnungssplittings: Die Kunden hätten keinen Anlass gehabt, den Lieferanten zu wechseln, weil sie entweder einen neuen Lieferanten mit vergleichbarem System hätten finden oder einen auffallend erhöhten Umsatz steuerlich erklären müssen.

245 Der Entreicherungseinwand des § 818 Abs. 3 BGB ist entsprechend anwendbar: *Boeker* in HHSp, § 70 AO Rz. 22; *Loose* in Tipke/Kruse, § 70 AO Rz. 17; *Mösbauer*, INF 1987, 529 (533).

in denen zwar strafrechtlich (wegen des Kompensationsverbotes) eine Steuerhinterziehung vorliegt, die Vertretenenhaftung gleichwohl ausscheidet.

b) *Sorgfältige Auswahl und Beaufsichtigung durch Vertretenen*
(§ 70 Abs. 2 S. 2 AO)

Bei allen anderen Vertretenen, die keine natürlichen Personen sind, erfordert der Haftungsausschluss 179

- zum einen keinen Vermögensvorteil erlangt zu haben, und darüber hinaus,
- dass der Vertreter sorgfältig ausgewählt und überwacht worden ist.

Der Sorgfaltsmaßstab ist dabei **subjektiv**²⁴⁶ zu bestimmen. Es kommt nicht auf die im Rechtsverkehr übliche Sorgfalt an, sondern subjektiv auf die Sorgfalt, zu der der Vertretene nach seinen individuellen Fähigkeiten, Kenntnissen und Erfahrungen im Stande ist.²⁴⁷ 180

Organisatorisch muss für ausreichende Beaufsichtigung des Vertreters gesorgt sein; andernfalls scheidet der Haftungsausschluss.²⁴⁸ Der Haftungsausschluss scheidet bei einem **Gesellschafter-Geschäftsführer** von vornherein aus, der einen weiteren Geschäftsführer auszuwählen und zu überwachen hat.²⁴⁹ Erst recht gilt das für beherrschende und Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer. 181

Umso wichtiger erscheint es gerade für Gesellschafter-Geschäftsführer, aber auch generell angesichts der aufgezeigten rechtlichen Unklarheiten und Unsicherheiten, präventiv ein funktionierendes Tax-Compliance-Managementsystem zu implementieren. Hierin sollten Vorkehrungen gegen die Haftungsvoraussetzungen des § 70 AO getroffen werden.²⁵⁰ Idealerweise lässt sich hierdurch der Exkulpationsbeweis führen und zumindest ein Organisationsverschulden des Vertretenen ausschließen.²⁵¹ Dazu gehört, die Auswahlkriterien und die fortlaufende – stichprobenartige – Überwachung des Vertreters zu dokumentieren, zumal der Vertretene als potentieller Haftungsschuldner im Haftungsverfahren mitwirkungsverpflichtet ist und nach teilweise vertretener Auffassung auch feststellungsbelastet sei bezüglich der sorgfältigen Auswahl und Überwachung.²⁵² 182

Die **Feststellungslast** dahingehend, ob der Vertretene einen **Vermögensvorteil** erlangt hat und ob er gegebenenfalls die erforderliche **Sorgfalt** bei der Auswahl 183

246 *Boeker* in HHSp, § 70 AO Rz. 24 m. w. N.; *Gehm*, StBp 2015, 337 (341); *Jatzke* in Gosch, § 70 AO Rz. 11; *Mösbauer*, INF 1987, 529 (533); *Rüsken* in Klein, AO, § 70 Rz. 12.

247 Offengelassen von BFH v. 02. 05. 1991 – VII R 7/89, BFH/NV 1992, 219 Rz. 14.

248 FG Hessen v. 26. 05. 2011 – 7 V 2951/10, Lexinform 5012262.

249 FG Münster v. 10. 12. 2013 – 2 K 4490/12, EFG 2014, 801 (803); *Boeker* in HHSp, § 70 AO Rz. 24; *Bruschke*, BB 2020, 1693 (1696) (nur bei Mehrheits-Gesellschafter-Geschäftsführern); a. A. *Fehsenfeld*, DStZ 2012, 852 (857).

250 *Breuninger*, JbFAStR 2013/2014, 290 (296 f.); zur Etablierung von Tax-Compliance-Management-Systemen eingehend *Müller/Fischer*, Tax Compliance.

251 *Breuninger*, JbFAStR 2013/2014, 290 (296 f.).

252 *Boeker* in HHSp, § 70 AO Rz. 25; *Gehm*, StBp 2015, 337 (341); *Rüsken* in Klein, AO, § 70 Rz. 13.