

Karl Blesinger

Haftung und Duldung im Steuerrecht

Materielles Recht
und Verfahrensablauf

eBook

SCHÄFFER
POESCHEL



Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser,
vielen Dank, dass Sie dieses E-Book erworben haben. Damit Sie das Produkt optimal nutzen können, möchten wir Sie gerne auf folgende Navigationsmöglichkeiten hinweisen:

Die Verlinkungen im Text ermöglichen Ihnen eine schnelle und komfortable Handhabung des E-Books. Um eine gewünschte Textstelle aufzurufen, stehen Ihnen im Inhaltsverzeichnis und im Register als Link gekennzeichnete Kapitelüberschriften bzw. Seitenangaben zur Verfügung.

Zudem können Sie über das Adobe-Digital-Editions-Menü »Inhaltsverzeichnis« die verlinkten Überschriften direkt ansteuern.

Erfolgreiches Arbeiten wünscht Ihnen
der Schäffer-Poeschel Verlag

Karl Blesinger

Haftung und Duldung im Steuerrecht

Materielles Recht und Verfahrensablauf

2005
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

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

e-book ISBN: 978-3-7992-6146-3

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist
urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb
der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist
ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar.
Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen,
Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung
und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2010 Schäffer-Poeschel Verlag
für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
www.schaeffer-poeschel.de
info@schaeffer-poeschel.de

Einbandgestaltung: Willy Löffelhardt
Satz: Grafik-Design Fischer, Weimar

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Verlagsgruppe Handelsblatt

Vorwort

Das Haftungsrecht ist ein in der Praxis höchst bedeutsamer Teilbereich des Steuerrechts. Die Haftung hat die Aufgabe, Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis dann zu sichern, wenn der Steuerschuldner selbst seinen Zahlungsverpflichtungen nicht mehr nachkommen kann. Zu diesem Zweck steht dem Steuergläubiger eine nahezu unüberschaubare Zahl von Haftungstatbeständen zur Verfügung. Hinzu kommt die Möglichkeit, Personen, die weder Steuer- noch Haftungsschuldner sind, in ein Vollstreckungsverfahren hineinzuziehen, indem sie verpflichtet werden, Vollstreckungsmaßnahmen in Vermögensgegenstände zu dulden, die zu ihrem Vermögen gehören.

Die Rechtsgrundlagen der Haftung sind weit verstreut. Sie finden sich in der Abgabenordnung, in den speziellen Steuergesetzen und im Zivilrecht. Der Versuch, einen umfassenden Überblick über die Materie zu geben, scheint schier aussichtslos. Die vorliegende Darstellung beschäftigt sich mit etwa vierzig verschiedenen materiellen Haftungsgrundlagen und kann dennoch keine Gewähr für die absolute Vollständigkeit geben – zumal die Gesetzgebung¹ und auch die Rechtsprechung² nicht untätig sind. Hinzu kommen die Duldungstatbestände, die jedoch nicht so zahlreich und auch nicht so weit verstreut geregelt sind. Zu erwähnen sind hier neben den steuerlichen Duldungsvorschriften die zivilrechtlichen Anfechtungstatbestände, die zeitgleich mit dem Insolvenzrecht neu geregelt worden sind.

Der vorliegende Band gibt einen möglichst umfassenden Überblick über die Haftungstatbestände und das Verfahren. Bei einzelnen Detailfragen, die für die Praxis von untergeordneter Bedeutung sind, ergehen im Interesse der Begrenzung des Stoffes lediglich Hinweise auf weiterführendes Schrifttum. Streitfragen werden angesprochen, sofern sie praxisrelevant sind. Das Duldungsrecht ist ebenfalls behandelt, da die Verfahren ähnlich sind und die Duldungstatbestände einen ähnlichen Zweck verfolgen wie die Haftung.

Ausgelaufenes Recht ist berücksichtigt, soweit es heute noch von Bedeutung ist; insbesondere wenn die Verjährungsfristen noch nicht abgelaufen bzw. noch in nennenswerter Zahl Rechtsbehelfsverfahren anhängig sind.

Haftungsverfahren sind oft emotionsgeladen. Der Grund mag darin liegen, dass sich viele Menschen in wirtschaftliche Unternehmungen einlassen, ohne sich von Anfang an wirklich über deren Risiken klar zu sein. Neben den profund beratenen Unternehmensgründungen, gibt es leider viele mehr oder weniger planlose Einstiege in das Wirtschaftsleben. Als Beispiel mögen unzählige kleinere Betriebe gelten, für die die Rechtsform der GmbH gewählt wurde, weil der Alleingesellschafter glaubte, sein Risiko allein auf die Stammeinlage beschränken zu können und im Übrigen könne alles beim Alten bleiben. Dass Banken für Kredite zusätzliche Sicherheiten aus dem Privatvermögen der Gesellschafter fordern, wird hingenommen, da anders Fremdkapital nicht zu erlangen ist. Die Verbindlichkeiten solcher Gläubiger werden denn auch regelmäßig

1 Allein im UStG sind seit dem Jahr 2002 drei neue Haftungstatbestände geschaffen worden.

2 Man denke hier nur an die veränderte Sichtweise zum Haftungskonzept bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (4. 2. 1) oder an den qualifiziert faktischen Konzern, an dessen Stelle nun die Haftung wegen eines existenzvernichtenden Eingriffs getreten ist (4. 3. 2. 5).

so weit wie möglich bedient, um den Eintritt des Sicherungsfalls zu vermeiden. Dass allerdings auch die öffentliche Hand auf gesetzlicher Grundlage den Zugriff in das Privatvermögen sucht, überrascht viele Haftungsschuldner. Aufklärung ist hier dringend erforderlich – und zwar bevor das Unternehmen in die Krise gerät. Ist die Krise erst einmal eingetreten, erweisen sich viele Unternehmer als erstaunlich beratungsresistent.

Gegenüber säumigen Schuldnern verfolgen verschiedene öffentlich-rechtliche Gläubiger offenbar unterschiedliche Strategien. Es gibt Anhaltspunkte dafür, dass gesetzliche Krankenkassen und Sozialversicherungsträger als Gläubiger gesetzlicher Ansprüche die Möglichkeit als Druckmittel einsetzen, einen Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zu stellen, um nach Tilgung des Anspruchs den Antrag zurückzunehmen bzw. für erledigt zu erklären.³ Zwar treten auch die Finanzämter in zunehmendem Maße als Antragsteller auf, doch sprechen die vorliegenden Zahlen dafür, dass der Insolvenzantrag hier weniger als Druckmittel, denn als letztes Mittel verstanden wird.⁴ Die unterschiedliche Art des Vorgehens führt dazu, dass der Schuldner – aus seiner Sicht nachvollziehbar – versucht, zunächst die Forderungen der Versicherungsträger zu tilgen. Die Folge ist, dass er die bestehenden Verbindlichkeiten nicht selten in eine Art »Lästigkeitshierarchie« einstuft, an deren unteren Ende regelmäßig die Steuerverbindlichkeiten stehen. Wie sich zeigt, ist das für die handelnde Person selbst sehr riskant.

Man muss davon ausgehen, dass die Zahl der Haftungsfälle künftig weiter steigen wird. Verantwortlich ist dafür die konjunkturbedingt hohe Anzahl von Insolvenzen. Hinzu kommt aber auch, dass die großzügige Auslegung der Insolvenzanfechtungstatbestände (vgl. §§ 129 ff. InsO)⁵ zu schmerzlichen Ausfällen bei den Steuereinnahmen führt. Dies zwingt die Finanzbehörden auch zu einer Beschleunigung und Verschärfung der Vollstreckungspraxis sowie zu einer größeren Zurückhaltung gegenüber dem Vollstreckungsaufschub, was seinerseits wiederum den Eintritt der Insolvenz beschleunigen kann.

Auch aus der Sicht der Finanzbehörden ist die Haftung ein ständiges Reizthema. Die ideale behördeninterne Organisationsstruktur scheint noch nicht gefunden zu sein. Der Anlass für eine Haftungsprüfung kommt regelmäßig aus der Vollstreckungsstelle.⁶ Daher liegt es durchaus nahe, den Haftungsbescheid dort fertigen zu lassen. Einige Bundesländer setzen auf diesen Gedanken, weil die Vollstreckungsstellen oft auch Erkenntnisse über mögliche Realisierungschancen beim Haftungsschuldner haben. Andere Länder setzen auf die Spezialisierung und unterhalten besondere Haftungsprüfungsstellen. Hier liegt der Vorteil neben der mit der Spezialisierung einhergehenden höheren Fachkenntnis darin, dass die Erledigung der Haftungsverfahren nicht mit anderen Aufgaben konkurrieren muss. Andernorts wiederum hat man die Zuständigkeit den Veranlagungsstellen zugewiesen, weil deren Sachverhaltskenntnis des Steuerfalls genutzt werden soll. Schließlich gibt es das Modell, das besonders rechtsbehelfsträchtige Haftungsverfahren von Anfang an der Rechtsbehelfsstelle zuzuweisen. Alle Modelle haben ihre Vorzüge und Nachteile. Allgemein lässt sich aber sagen, dass das Haftungsverfahren von den Angehörigen der Verwaltung selten geschätzt wird, weil es zeitintensiv ist, die potenziellen Haftungsschuldner in der Regel wenig Neigung zur Kooperation zeigen und schließlich die erforderliche Ermessensent-

3 Vgl. die Darstellung von *Schmahl* NZI 2002, 177, über die rechtstatsächliche Untersuchung von Insolvenzanträgen beim *AG Duisburg*

4 Das Ziel ist hier die Durchführung des Insolvenzverfahrens, aber auch die Vermeidung des Entstehens immer weiterer Rückstände. Es setzt sich die Erkenntnis durch, dass insbesondere die Nichterhebung betrieblicher Steuerschulden den Wettbewerb verzerrt, weil sie wie eine Subvention wirkt. Der Insolvenzantrag wird daher als rückstandsunterbindende Maßnahme verstanden.

5 Vgl. z. B. *BGH v. 22. 01. 2004, IX ZR 39/03, NJW 2004, 1444*

6 A. 15 Abs. 2 VollStrA sieht regelmäßig die Haftungsprüfung vor einer Niederschlagung vor.

scheidung keinen Raum für rasche Schlussfolgerungen vom Sachverhalt zur eindeutigen Rechtsfolge lässt. Zu all dem kommt eine abgeklärte Praktikererfahrung: »Das Haftungsverfahren ist ein Instrument, um aus einem Vollstreckungsfall deren Zwei zu machen.« Häufig muss auch die Haftungsforderung im Vollstreckungsweg beigetrieben, wenn nicht gar niedergeschlagen werden.

Weniger problematisch zeigt sich die Organisation des Duldungsverfahrens, das als Teil des Vollstreckungsverfahrens immer den Vollstreckungsstellen zugewiesen ist.

Meinem Freund und Kollegen Manfred Naumann bin ich zu Dank verpflichtet. Über einige Jahre hinweg haben wir an der Bundesfinanzakademie im Bundesministerium der Finanzen gemeinsam das Haftungsrecht betreut. Dabei gab es immer wieder fruchtbare Diskussionen; scheinbar Selbstverständliches wurde in Frage gestellt und neue Gedankengänge mussten sich erst im Gespräch mit dem Partner bewähren. Dabei ging es nicht nur um Rechtsfragen, sondern oft auch um didaktische Problemstellungen. Die Frage war immer wieder: »Wie stellt man komplexe Themenfelder anschaulich und verständlich dar?« Viele Ideen wurden geboren und wieder verworfen; die guten finden sich in dieser Arbeit wieder.

Bonn, im Juni 2005

Karl Blesinger

Inhalt

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XV
1. Allgemeines	1
1.1. Abgrenzung zwischen Haftungs- und Duldungsverpflichtung	1
1.2. Haftungsverpflichtung	3
1.2.1. Begriff der Haftung	3
1.2.2. Entstehung der Haftungsschuld	5
1.2.3. Akzessorietät der Haftung	6
1.2.4. Gesamtschuldnerschaft	10
1.2.5. Gesamtschuldnerischer Innenausgleich	12
1.3. Duldungspflicht	14
1.4. Einwendungen im Rechtsbehelfsverfahren	15
1.4.1. Allgemeines	15
1.4.2. Einwendungen gegen Haftungsbescheide	16
1.4.3. Einwendungen gegen Duldungsbescheide	19
2. Haftungstatbestände der AO	20
2.1. Haftung der Vertreter; § 69 AO	20
2.1.1. Allgemeines	20
2.1.2. Person des Haftenden	22
2.1.2.1. Gesetzliche Vertreter natürlicher oder juristischer Personen	22
2.1.2.2. Geschäftsführer nicht rechtsfähiger Personenvereinigungen und Vermögensmassen	23
2.1.2.3. Mitglieder oder Gesellschafter nichtrechtsfähiger Personenvereinigungen, die keinen Geschäftsführer haben	23
2.1.2.4. Inhaber des Vermögens nicht rechtsfähiger Vermögensmassen ohne Geschäftsführer	24
2.1.2.5. Vermögensverwalter	24
2.1.2.6. Verfügungsberechtigte, die in eigenem oder fremden Namen auftreten	24
2.1.2.7. Dauer der Pflichtenstellung	26
2.1.3. Pflichtverletzung	27
2.1.3.1. Pflichtwidrigkeit	27
2.1.3.2. Verschulden	29
2.1.3.3. Kausale Schadensverursachung	34
2.1.4. Haftungsumfang	37
2.1.5. Pflichtverletzung und Haftungsumfang bei Verstoß gegen den Grundsatz der anteilmäßigen Befriedigung	38
2.2. Haftung des Vertretenen; § 70 AO	48
2.2.1. Allgemeines	48
2.2.2. Person des Haftenden	48
2.2.3. Person des Handelnden	49
2.2.4. Haftungsbegründende Handlungen	49
2.2.5. Umfang der Haftung	52
2.2.6. Ausschluss der Haftung nach § 70 Abs. 2 AO	52
2.3. Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers; § 71 AO	53

2.3.1.	Allgemeines	54
2.3.2.	Begehung einer Steuerhinterziehung, einer Steuerhehlerei oder einer Teilnahmehandlung	55
2.3.2.1.	Steuerhinterziehung	55
2.3.2.2.	Steuerhehlerei	58
2.3.2.3.	Teilnahme an einer Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei	59
2.3.2.4.	Strafbarkeit der Handlung	59
2.3.2.5.	Feststellung der Straftat	60
2.3.3.	Person des Haftenden	62
2.3.4.	Umfang der Haftung	62
2.3.5.	Durchbrechung der Akzessorietät und der Subsidiarität	64
2.4.	Haftung bei Verletzung der Pflicht zur Kontenwahrheit; § 72 AO	65
2.4.1.	Allgemeines	65
2.4.2.	Verstoß gegen § 154 Abs. 3 AO	65
2.4.2.1.	Der Tatbestand des § 154 Abs. 1 AO	65
2.4.2.2.	Der Tatbestand des § 154 Abs. 2 AO	66
2.4.2.3.	Haftungsfolge nach § 72 AO i. V. m. § 154 Abs. 3 AO	67
2.4.3.	Person des Haftenden	69
2.4.4.	Umfang der Haftung	69
2.5.	Haftung bei Organschaft; § 73 AO	69
2.5.1.	Begriff der Organschaft	70
2.5.1.1.	Die umsatzsteuerliche Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG	70
2.5.1.2.	Die körperschaftsteuerliche Organschaft nach §§ 14 ff. KStG	71
2.5.1.3.	Die gewerbesteuerliche Organschaft nach § 2 Abs. 2 GewStG	72
2.5.2.	Haftung der Organgesellschaft	74
2.5.2.1.	Bei der Umsatzsteuer	74
2.5.2.2.	Bei der Körperschaftsteuer	74
2.5.2.3.	Bei der Gewerbesteuer	75
2.5.3.	Umfang der Haftung	75
2.6.	Haftung des Eigentümers von Gegenständen; § 74 AO	76
2.6.1.	Allgemeines	76
2.6.2.	Voraussetzung der Haftung	78
2.6.2.1.	Wesentliche Beteiligung	78
2.6.2.2.	Beherrschender Einfluss	78
2.6.2.3.	Überlassung von Gegenständen	79
2.6.3.	Person des Haftenden	80
2.6.4.	Beschränkung auf betriebliche Steuerarten	80
2.6.5.	Zeitliche Haftungsbeschränkung	81
2.6.6.	Gegenständliche Haftungsbeschränkung	81
2.7.	Haftung des Betriebsübernehmers; § 75 AO	83
2.7.1.	Allgemeines	83
2.7.2.	Betriebsübernahme	84
2.7.2.1.	Unternehmen	84
2.7.2.2.	Gesondert geführter Betrieb	85
2.7.2.3.	Übereignung im Ganzen	85
2.7.3.	Beschränkung auf betriebliche Steuern und Steuerabzugsbeträge	89
2.7.4.	Zeitliche Haftungsbeschränkung	90
2.7.4.1.	Entstehung der Steuern seit Beginn des letzten vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres	90
2.7.4.2.	Festsetzung oder Anmeldung der Steuern bis zum Ablauf von einem Jahr nach Anmeldung des Betriebs durch den Erwerber	91

2.7.5. Gegenständliche Haftungsbeschränkung	91
2.7.6. Haftungsausschluss nach § 75 Abs. 2 AO	93
2.8. Sachhaftung; § 76 AO	93

3. Haftungstatbestände nach den besonderen Steuergesetzen 95

3.1. Haftung für Steuerabzugsbeträge	95
3.1.1. Allgemeines	95
3.1.2. Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer; § 42d EStG	96
3.1.3. Haftung bei der Arbeitnehmerüberlassung; § 42d Abs. 6 und 7 EStG	103
3.1.4. Haftung für die Kapitalertragsteuer; § 44 Abs. 5 EStG	105
3.1.5. Haftung für Steuerabzugsbeträge bei Bauleistungen; § 48a Abs. 3 EStG	106
3.1.6. Haftung für Steuerabzugsbeträge bei beschränkt Steuerpflichtigen; § 50a Abs. 5 S. 5 EStG	106
3.1.7. Haftung im Umsatzsteuerabzugsverfahren (bis Veranlagungszeitraum 2001); § 55 UStDV	109
3.1.8. Sonstige Fälle	111
3.1.8.1. Milchgeld	111
3.1.8.2. Versicherungssteuer	111
3.2. Haftung bei der Ausstellung unrichtiger Spendenbescheinigungen nach § 10b Abs. 4 S. 2 EStG und § 9 Abs. 3 S. 2 KStG	111
3.3. Haftung bei Ausstellung unrichtiger Bescheinigungen über Kapitalertragsteuer; § 45a Abs. 7 EStG	113
3.4. Haftung für die Erbschaftsteuer; § 20 ErbStG	114
3.5. Haftung für die Grundsteuer; § 11 GrStG	115
3.6. Umsatzsteuer	115
3.6.1. Haftung bei Abtretung, Verpfändung und Pfändung von Forderungen; § 13c UStG	115
3.6.2. Haftung bei Änderung der Bemessungsgrundlage in Mietkauf- und Leasingfällen; § 13d UStG	116
3.6.3. Haftung für die schuldhaft nicht abgeführte Umsatzsteuer nach § 25d UStG	119
3.7. Sonstige Fälle	122
3.7.1. Haftungstatbestände bei Nichterfüllung von Anzeige- oder Mitwirkungspflichten	122
3.7.2. Haftung für die Altersvorsorgezulage; § 96 Abs. 2 EStG	122
3.7.3. § 5 Abs. 2 AStG	123
3.7.4. § 3 Abs. 1 BergPG	123
3.7.5. Verbrauchsteuern	123
3.7.6. Zölle und EU-Abgaben	123

4. Zivilrechtliche Haftungstatbestände 124

4.1. Allgemeines	124
4.2. Haftung der Gesellschafter von Personengesellschaften	124
4.2.1. Gesellschaft bürgerlichen Rechts	126
4.2.2. Partnerschaftsgesellschaft	131
4.2.3. Offene Handelsgesellschaft	131
4.2.4. Kommanditgesellschaft	133
4.2.5. Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung	136
4.2.6. Haftung bei Gemeinschaften	137

4.3.	Haftung bei juristischen Personen	137
4.3.1.	Allgemeines	137
4.3.2.	Außenhaftung – insbesondere bei der GmbH	138
4.3.2.1.	Haftung vor Eintragung in das Handelsregister	138
4.3.2.2.	Haftungsbeschränkung auf das Gesellschaftsvermögen der GmbH; § 13 Abs. 2 GmbHG	140
4.3.2.3.	Vermögensvermischung	140
4.3.2.4.	Unterkapitalisierung – Missbrauch der Rechtsform	141
4.3.2.5.	Haftung im Konzern bzw. wegen existenzvernichtenden Eingriffs (qualifiziert faktischer Konzern)	142
4.3.2.6.	Geschäftsführerhaftung nach § 43 Abs. 1 GmbHG	145
4.3.2.7.	Haftung bei Verletzung der Insolvenzantragspflicht; § 64 GmbHG	145
4.3.3.	Eingliederung einer Aktiengesellschaft	148
4.3.4.	Kommanditgesellschaft auf Aktien	148
4.3.5.	Europäische Aktiengesellschaft (Societas Europaea – SE)	148
4.4.	Haftung des Erwerbers bei Firmenfortführung; § 25 HGB	149
4.5.	Haftung bei Eintritt in das Geschäft eines Einzelkaufmanns; § 28 HGB	151
4.6.	Haftung des Erbschaftskäufers, § 2382 BGB	152
4.7.	Haftung des Insolvenzverwalters und der Mitglieder des Gläubigerausschusses, §§ 60 f., § 71 InsO	152
5.	Verjährung	156
5.1.	Hauptforderung; § 191 Abs. 5 AO	156
5.2.	Verjährung bei steuerlichen Haftungstatbeständen; § 191 Abs. 3 AO	157
5.3.	Zivilrechtliche Verjährung; § 191 Abs. 4 AO	160
5.4.	Zahlungsverjährung der Haftungsschuld	161
6.	Geltendmachung der Haftung durch Verwaltungsakt	163
6.1.	Allgemeines	163
6.2.	Zuständigkeit	168
6.3.	Haftungsprüfungsverfahren	169
6.4.	Mitwirkung der Berufskammern nach § 191 Abs. 2 AO	171
6.5.	Form und Begründung des Haftungsbescheides	173
6.5.1.	Allgemeines	173
6.5.2.	Bei der Lohnsteuerhaftung	175
6.6.	Ermessensentscheidung	177
6.6.1.	Allgemeines	177
6.6.2.	Entschließungs- oder Tätigkeitsermessen	180
6.6.3.	Auswahlermessen	183
6.6.4.	Ermessen hinsichtlich der Höhe der Haftungsschuld	188
6.6.5.	Billigkeitsmaßnahmen und Billigkeitsgründe	189
7.	Die Haftungsschuld im Erhebungsverfahren	192
7.1.	Zahlungsaufforderung	192
7.2.	Säumniszuschläge auf Haftungsschulden	196
7.3.	Stundung von Haftungsansprüchen	198
8.	Geltendmachung der Haftung durch Klage vor den ordentlichen Gerichten; § 192 AO	200

9. Duldungstatbestände	202
9.1. Duldungspflichten nach der AO	202
9.1.1. Unechte Duldungspflicht nach § 77 Abs. 1 AO	202
9.1.2. Duldungsverpflichtung bei als öffentlicher Last auf Grundbesitz ruhenden Steuern; § 77 Abs. 2 AO	203
9.1.3. Pflicht zur Duldung von Vollstreckungsmaßnahmen nach Aufteilung einer Gesamtschuld; § 278 Abs. 2 AO	203
9.1.4. Duldungspflicht des Erwerbers eines mit einer Zwangshypothek belasteten Grundstücks nach § 323 AO	204
9.2. Gläubigeranfechtung nach dem AnfG	205
9.2.1. Allgemeines	205
9.2.2. Vorsätzliche Benachteiligung; § 3 AnfG	209
9.2.3. Unentgeltliche Leistung; § 4 AnfG	210
9.2.4. Rechtshandlungen des Erben; § 5 AnfG	212
9.2.5. Kapitalersetzende Darlehen; § 6 AnfG	212
9.3. Sonstige Duldungstatbestände	215
10. Geltendmachung der Duldungspflicht durch Verwaltungsakt	216
10.1. Allgemeines	216
10.2. Zuständigkeit	219
10.3. Form und Begründung des Duldungsbescheides	219
10.4. Ermessensentscheidung	220
10.5. Frist für den Erlass des Duldungsbescheides	220
10.6. Leistungs- bzw. Duldungsgebot	221
11. Korrektur von Haftungs- und Duldungsbescheiden	222
12. Anlagen	225
12.1. Checkliste zur Haftung nach § 69 AO	225
12.2. Beispiel eines Berechnungsbogens zur Ermittlung des Haftungsumfanges nach dem Grundsatz der anteilmäßigen Befriedigung	226
12.3. Muster eines Haftungsbescheides	227
12.4. Muster eines Einspruchs gegen einen Haftungsbescheid	234
Stichwortverzeichnis	237

Abkürzungsverzeichnis

A.	Abschnitt
a. A.	anderer Ansicht
aaO.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AdV	Aussetzung der Vollziehung
AEO	Anwendungserlass zur AO
a. F.	alter Fassung
AG	Amtsgericht
Alt.	Alternative
AktG	Aktiengesetz
a. M.	anderer Meinung
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AO-StB	Der AO Steuerberater (Zeitschrift)
Arg.	Argument
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Ba-Wü	Baden-Württemberg
BB	Der Betriebs Berater (Zeitschrift)
Bem.	Bemerkung
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BierStG	Biersteuergesetz
BMF	Bundesminister der Finanzen
Brandenb.	Brandenburg
BSG	Bundessozialgericht
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Sammlung)
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Publikationsorgan)
EG	Europäische Gemeinschaften
EAG	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung 1977
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStH	Einkommensteuerhinweise
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
etc.	et cetera
EU	Europäische Union

EuGH	Europäischer Gerichtshof
f.	folgende
FA	Finanzamt
FÄ	Finanzämter
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
F/G/J	Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6. Auflage
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinMin	Finanzministerium
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung
GBO	Grundbuchordnung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewSt	Gewerbsteuer
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GKG	Gerichtskostengesetz
GmbH	Gesellschaft mit Beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH Rundschau (Zeitschrift)
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrS	Großer Senat
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
H.	Hinweis in den amtlichen Handausgabebetexten
Halaczinsky	Halaczinsky, Die Haftung im Steuerrecht, Herne/Berlin, 3. Aufl., 2004
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Publikationsorgan)
HGB	Handelsgesetzbuch
H/H/Sp	Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Loseblatt
h. M.	herrschende Meinung
Hs.	Halbsatz
INF	Die Information (Zeitschrift)
insbes.	insbesondere
InsO	Insolvenzordnung
InvZulG	Investitionszulagengesetz
i. S.	im Sinne
i. V. m.	in Verbindung mit
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktion
Klein	Klein, Abgabenordnung, 8. Aufl.
KO	Konkursordnung
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz
K/S	Koch/Scholtz, Abgabenordnung, Kommentar, 5. Auflage
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
KWG	Gesetz über das Kreditwesen
K/vW	Kühn/von Wedelstädt, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 18. Auflage
LSt	Lohnsteuer
Marosek	Marosek, Die Haftung im Einkommensteuerrecht, Dissertation, Augsburg 2004
m. E.	meines Erachtens
MDR	Monatsschrift für deutsches Recht
Mösbauer	Mösbauer, Haftung im Steuerrecht, Köln, 1990
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Nacke	Nacke, Die Haftung für Steuerschulden, Köln, 1999
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
NZI	Neue Zeitschrift für Insolvenzrecht

OFD	Oberfinanzdirektion
O/S/L	Offerhaus/Söhn/Lange, Kommentar zur Umsatzsteuer, Loseblatt
OLG	Oberlandesgericht
R.	Richtlinie in den amtlichen Handausgabebetexten
RFH	Reichsfinanzhof
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
s.	siehe
SE	Societas Europaea, Europäische Aktiengesellschaft
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
str.	streitig
StraBEG	Gesetz über die strafbefreiende Erklärung
stpfl.	steuerpflichtig
Stpfl.	Steuerpflichtiger
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StWte	Steuerwarte (Zeitschrift)
TabStG	Tabaksteuergesetz
Tipke/Kruse	Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Loseblatt
Tz.	Textziffer
u. a.	und anderes
UR	Umsatzsteuerrundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
u. U.	unter Umständen
usw.	und so weiter
VA	Verwaltungsakt
VA'e	Verwaltungsakte
vgl.	vergleiche
VollstrA	Allgemeine Verwaltungsvorschrift über die Durchführung der Vollstreckung nach der Abgabenordnung
VollzA	Allgemeine Verwaltungsvorschrift für Vollziehungsbeamte der Finanzverwaltung
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
VwZG	Verwaltungszustellungsgesetz
VZ	Veranlagungszeitraum
wistra	Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht
WM	Wertpapiermitteilungen (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel
ZK	Zollkodex
ZPO	Zivilprozessordnung
ZVG	Zwangsversteigerungsgesetz
zzgl.	zuzüglich

1. Allgemeines

Schrifttum

Brüggmann Die Wirkung eines Gewerbesteuermessbescheides gegen einen nach § 75 AO haftenden Betriebsübernehmer, NJW 1994, 431; *Blesinger* Das Ermessen der Finanzbehörde beim Erlass eines Haftungsbescheides, StuW 1995, 226; *Fett/Barten* Die Geltendmachung der Anfechtung nach dem neuen AnfG 1999 durch das Finanzamt, DStZ 1999, 91; *Simon* Steuerumlagen im (mehrstufigen) Vertragskonzern, ZIP 2001, 1697; *Wiese/Leingang-Ludolph* Kritische Anmerkungen zur Ergänzung des § 102 FGO im Gesetzesentwurf zum StÄndG 2001, DB 2001, 1469; *Lange* Ergänzung der Ermessenserwägungen im finanzgerichtlichen Verfahren (§ 102 S. 2 FGO), DB 2001, 1680; *Leibner/Pump* Risiken der Drittwirkung für den Haftungsschuldner – Hohes Haftungsrisiko für den Berater, AO-StB 2003, 118; *Pump/Leibner* Die Beratung des steuerlichen Haftungsschuldners bei der Veränderung der Steuerschuld, AO-StB 2004, 11; *Pump/Leibner* Ausgewählte Fragen zum steuerlichen Haftungsrecht, AO-StB 2004, 81.

Verwaltungsanweisungen

AO-Handbuch 2005

1.1. Abgrenzung zwischen Haftungs- und Duldungsverpflichtung

Die allgemeine Aufgabennorm des § 85 AO verpflichtet die Finanzbehörden Steuern gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Am Besteuerungsverfahren ist zunächst der Stpfl. selbst beteiligt. Gegenüber ihm wird eine Steuer oder steuerliche Nebenleistung festgesetzt. Die festgesetzte Forderung wird sodann erhoben und ggf. im Vollstreckungsweg begetrieben. In vielen Fällen gelingt die Durchsetzung der Forderung gegenüber dem Stpfl. selbst aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht. Ein tatsächlicher Grund liegt z. B. vor, wenn der Stpfl. in Vermögensverfall geraten ist oder wenn sein Aufenthalt nicht bekannt ist. Ein rechtlicher Hinderungsgrund liegt z. B. vor, wenn das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Steuerschuldners eröffnet wird und deshalb Einzelzwangsvollstreckungsmaßnahmen unzulässig werden. Durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme haftender oder duldungspflichtiger Personen versucht der Gesetzgeber die Gefahr von Steuerausfällen zu verringern.

Die Haftungsinanspruchnahme Dritter ermöglicht es den Finanzbehörden, sich gegen eine andere Person als den Stpfl. einen **Leistungstitel** zu verschaffen und die Forderung mit diesem Titel ggf. zwangsweise durchzusetzen. In diesen Fällen stellt sich der Haftungsanspruch als eine Art Subsidiärforderung dar, der in der Regel erst dann eingreift, wenn die Erstschuld, für die gehaftet wird, nicht realisiert werden kann (vgl. § 219 S. 1 AO). Dann dient die Haftungsschuld in erster Linie der Sicherung des Steueraufkommens.

Daneben gibt es Haftungstatbestände, die sich bei genauer Betrachtung als eine Form der Steuererhebung darstellen. Das sind die Fälle, in denen eine Person verpflichtet ist, Steuerbeträge einzubehalten und auf Rechnung des Steuerschuldners an die Finanzbehörde abzuführen, ohne dass es auf dessen Leistungsvermögen ankäme. Der Einbehaltungspflichtige meldet diese Steuerabzugsbeträge beim FA an und dieser Steueranmeldung kommt Titelfunktion zu (vgl. § 168 AO).

Unterbleibt die Anmeldung, schafft sich die Behörde die Grundlage für die Erzwingung der Abführungsverpflichtung durch Erlass eines Steuer- oder Haftungsbescheides, der die Entrichtungsschuld zum Gegenstand hat. Das geschieht z. B. gegenüber einem Arbeitgeber wegen der einzu- behaltenden und abzuführenden Lohnsteuern.¹

Ein Haftungsbescheid ist immer auf eine **Geldzahlung** gerichtet. Der Haftungsanspruch ist nach § 37 Abs. 1 AO ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis. Der Haftungsschuldner ist im Haftungsverfahren Stpfl. (§ 33 Abs. 1 AO).

In den Fällen der **Duldungspflicht** wird gegenüber dem Verpflichteten kein weiterer Leistungstitel geschaffen,² sondern der Duldungsverpflichtete wird dadurch in ein fremdes Vollstreckungsverfahren einbezogen, dass er verpflichtet wird, eine ganz bestimmte Vollstreckungsmaßnahme in einen zu seinem Vermögen gehörenden Gegenstand zu dulden. Diese Duldungspflicht wird durch einen Duldungsbescheid festgestellt, wenn sich die Duldungsverpflichtung unmittelbar aus einer gesetzlichen Grundlage ergibt. Im Fall der Anfechtung wegen Rückgewähransprüchen nach dem AnfG entspricht es dem Wesen des Rückgewähranspruchs, dass sich der Anfechtungsgegner vom Gläubiger so behandeln lassen muss, als gehöre der weggegebene Gegenstand noch zum Vermögen des Schuldners.³ Dem Anfechtungsgegner werden Einwendungen genommen, die ihm sonst aus seiner Rechtsstellung z. B. als Eigentümer zugestanden hätten.⁴ Der Duldungspflichtige ist nicht zu einer Geldzahlung verpflichtet (sofern kein Wertersatz zu leisten ist), er darf allerdings zur Abwendung der Vollstreckung zahlen.⁵

Der Duldungsbescheid dient ebenso wie der Erlass eines Haftungsbescheides der Verwirklichung von Steueransprüchen, die gegen einen Dritten, nämlich den Steuer- oder Vollstreckungsschuldner, bestehen.⁶

Vereinfacht lassen sich die Institute wie folgt abgrenzen:

Haftung	Die Haftung beinhaltet einen Anspruch auf eine Geldzahlung.	Erst wenn die Zahlung nicht erfolgt, können Vollstreckungsmaßnahmen ergriffen werden.
Duldung	Der Betroffene wird verpflichtet, eine bestimmte Vollstreckungsmaßnahme in einen Gegenstand zu dulden, der zu seinem Vermögen gehört.	Der Verpflichtete darf zur Vermeidung der Vollstreckungsmaßnahme auf eine fremde Verbindlichkeit zahlen.

Diese Abgrenzung gilt auch in den Fällen der gegenständlich begrenzten Haftung nach § 74 AO⁷ und § 75 AO. Auch dort ist der Titel des Haftungsbescheides auf eine Geldleistung gerichtet. Erst wenn diese Forderung im Erhebungsverfahren nicht getilgt wird, kann nach allgemeinen Grundsätzen⁸ die Vollstreckung beginnen, die dann aber auf ganz bestimmte Vermögensgegenstände beschränkt ist.

1 Vgl. z. B. *BFH v. 07. 07. 2004*, VI R 171/00, BStBl II 2004, 1087

2 *Halaczinsky* Rn. 401 spricht auch hier von einer fremden Leistungspflicht

3 *BFH v. 10. 02. 1987*, VII R 122/84, BStBl II 1988, 313

4 *Nacke Tz. 2*

5 *Halaczinsky* Rn. 401 sieht in der Veranlassung zur Zahlung einen Hauptzweck des Duldungsbescheides.

6 *BFH v. 10. 02. 1987*, VII R 122/84, BStBl II 1988, 313, 314; *H/H/Sp-Boeker* § 191 AO Anm. 7 sieht in der Duldungsverpflichtung einen Unterfall der Haftung. Auch *Halaczinsky* Rn. 406 spricht von der Geltendmachung der Haftung.

7 *Mösbauer* DStZ 1996, 513, 514

8 Vgl. §§ 249, 251, 254, 259 AO

1.2. Haftungsverpflichtung

1.2.1. Begriff der Haftung

Der Begriff der Haftung ist im Steuerrecht nicht identisch mit dem des Zivilrechts. Im **Zivilrecht** bedeutet Haftung das Unterworfenensein des Schuldnervermögens unter den Vollstreckungszugriff des Gläubigers.⁹ Nach dieser Definition haftet jeder Stpfl. mit seinem Vermögen für seine eigenen Steuerschulden. Steuerlich bedarf es aber hierfür keines Haftungsbescheides, weil Vollstreckungsgrundlage bereits der Steuerbescheid oder ein anderer VA ist, der sich an den Stpfl. richtet. **Steuerlich** kann also Haftung nichts anderes bedeuten, als das Eintretenmüssen für die Verpflichtung zur Leistung eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis, den ein anderer als der Haftende schuldet.¹⁰ In diesem Sinne ist die Stellung als Steuerschuldner mit der eines Fremdhaftenden begrifflich unvereinbar. Allerdings kann z. B. ein Geschäftsführer einer GmbH auch insoweit als Haftungsschuldner für von der GmbH nicht abgeführte Lohnsteuer in Anspruch genommen werden, als die Steuer auf seinen eigenen Arbeitslohn entfällt. Zwar ist er selbst nach § 38 Abs. 2 EStG Schuldner der Lohnsteuer, doch wird er nicht für diese Steuerschuld haftbar gemacht, sondern er haftet nach § 69 AO für die Abführungs- bzw. Haftungsverpflichtung der GmbH, die sich aus § 42d EStG ergibt.¹¹ Es handelt sich also nur scheinbar um eine Ausnahme des allgemeinen Grundsatzes der Unverträglichkeit von Steuerschuld und Haftungsschuld.

In den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge gehen nach § 45 Abs. 1 S. 1 AO die Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis auf den Gesamtrechtsnachfolger über. Gesamtrechtsnachfolge liegt vor, wenn kraft Gesetzes das gesamte Vermögen einer Person oder ein Sondervermögen auf den Rechtsnachfolger übergeht.¹² Nach der zivilrechtlichen Terminologie haftet damit der Gesamtrechtsnachfolger mit seinem Vermögen für die Schulden seines Rechtsvorgängers. Dennoch handelt es sich um keinen Fall der Haftung im steuerrechtlichen Sinn. Der Gesamtrechtsnachfolger tritt materiell- und verfahrensrechtlich in die abgabenrechtliche Rechtsstellung seines Rechtsvorgängers ein.¹³ Er wird damit zum Steuerschuldner und nicht zum Haftungsschuldner. Anders liegt der Fall dann, wenn ein Vermögen rechtsgeschäftlich im Wege der Einzelrechtsnachfolge übertragen wird. Dann handelt es sich auch aus steuerrechtlicher Sicht um einen Fall der Haftung, die durch Haftungsbescheid geltend zu machen ist, soweit ein gesetzlicher Haftungstatbestand erfüllt ist (vgl. § 75 AO und § 25 HGB). Vermögensübertragungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge können aber auch dazu führen, dass der Empfänger z. B. nach dem AnfG verpflichtet ist, die Vollstreckung in die übertragenen Gegenstände zu dulden.

Erben sind nach § 1922 Abs. 1 BGB Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers. Sie haften nach § 1967 BGB für die Nachlassverbindlichkeiten. § 45 Abs. 2 AO spricht bewusst nicht von der Erbenhaftung, sondern davon, dass die Erben für die aus dem Nachlass zu entrichtenden Schulden einzustehen haben. Damit kommt zum Ausdruck, dass es sich auch hier um keinen Fall der Haftung i. S. des § 191 AO handelt. Aus § 265 AO folgt ferner, dass aus den dem Erblasser bekannt gegebenen VA'en gegen den Erben vollstreckt werden kann. Der Erbe tritt damit in die ver-

⁹ Palandt-Heinrichs Einl. vor § 241 BGB, Rn. 8; Halaczinsky Rn. 1; Marosek 3 ff.

¹⁰ BFH v. 12.05.1970, VII R 34/68, BStBl II 1970, 606; BFH v. 19.10.1976, VII R 63/73, BStBl II 1977, 255; BFH v. 23.10.1985, VII R 187/82, BStBl II 1986, 156; BFH v. 02.05.1984, VII R 239/82, BStBl II 1984, 695

¹¹ BFH v. 15.04.1987, VII R 160/83, BStBl II 1988, 167; BFH v. 08.05.2001, VII B 252/00, BFH/NV 2001, 1222

¹² K/vW-Blesinger § 45 AO Tz. 1; Tipke/Kruse § 45 AO Tz. 5

¹³ BFH v. 25.08.1983, IV R 99/80, BStBl II 1984, 31

fahrenrechtliche Position des Erblassers ein, womit ein Haftungsbescheid gegen ihn überflüssig ist. Steuerschulden des Erblassers werden durch Steuerbescheid gegenüber dem Erben geltend gemacht, sofern dieser nicht bereits zu Lebzeiten des Erblassers ergangen ist.¹⁴ Ein Haftungsbescheid gegenüber dem Erben ist nur dann erforderlich, wenn auch der Erblasser als Haftungsschuldner in Anspruch zu nehmen gewesen wäre.¹⁵ Kein Fall der Gesamtrechtsnachfolge ist das Vermächtnis (§ 2174 BGB), der Erbschafts Kauf (§§ 2371 BGB) und die Hoferbfolge nach § 4 HöfeO.¹⁶ Diese Übertragungen können aber ggf. die Haftung nach § 75 AO oder § 25 HGB auslösen. Der Erbschaftskäufer haftet auch im steuerrechtlichen Sinn nach § 2382 Abs. 1 BGB.

Gesamtrechtsnachfolge besteht ferner in Fällen der Umwandlung nach dem UmwG,¹⁷ bei der Anwachsung des Anteils am Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft bei Ausscheiden eines Gesellschafters¹⁸ und zwischen einer GmbH-Vorgesellschaft und der eingetragenen GmbH.¹⁹

Man muss zwischen der gesetzlichen Entstehung der Haftungsschuld, dem Erlass des Haftungsbescheides (§ 191 AO) und der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners durch Zahlungsaufforderung nach § 219 AO unterscheiden.²⁰ Bei der Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners handelt es sich um ein **mehrstufiges Prüfungsverfahren**. Betrachtet man nur das Haftungsverfahren, ist es zweistufig.²¹ Bezieht man die Zahlungsaufforderung mit ein, ergibt sich ein dreistufiges Verfahren. Auf der ersten Stufe ist festzustellen, ob die als Haftender in Betracht kommende Person einen Haftungstatbestand verwirklicht hat. Dies ist eine gebundene Entscheidung, bei der sich aus der Feststellung, dass ein bestimmter Lebenssachverhalt verwirklicht ist, der den Tatbestand einer Haftungsnorm ausfüllt, die Rechtsfolge der Haftung ergibt. Auf der zweiten Stufe ist die Ermessensentscheidung zu treffen, ob eine oder mehrere Personen, die einen Haftungstatbestand erfüllt haben, auch durch einen Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden sollen. Auf der dritten Stufe schließlich, ist die Ermessensentscheidung zu treffen, wann eine Zahlungsaufforderung zum Haftungsbescheid ergehen soll. Damit ergibt sich folgende Prüfungsreihenfolge:

1. Stufe	Gebundene Entscheidung	Besteht eine offene Hauptforderung? Ist ein gesetzlicher Haftungstatbestand erfüllt?	Fehlerhafte Annahmen auf dieser Stufe führen zur Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides und damit zu dessen Aufhebung oder Änderung.
----------	------------------------	---	---

14 *BFH* v. 28.05.1984, IV R 204-205/82, BStBl II 1984, 784

15 *Nacke* Tz. 263, der allerdings § 27 HGB (vgl. dort Tz. 250 ff.) und § 1967 BGB (vgl. dort Tz. 256) materiell als Fälle der Haftung behandelt.

16 *BFH* v. 26.03.1987, IV R 20/84, BStBl II 1987, 561; str. vgl. *H/H/Sp-Boecker* § 45 AO Anm. 19

17 § 20 Abs. 1 Nr. 1 für die Verschmelzung; § 131 Abs. 1 Nr. 1 und § 135 für die Spaltung; § 176 Abs. 3 für die Vermögensübertragung; bei der formwechselnden Umwandlung besteht hingegen der Rechtsträger in geänderter Rechtsform weiter, § 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG; zur Bekanntgabe von Steuerbescheiden nach durchgeführter Umwandlung vgl. *BFH* v. 21. 10. 1985, GrS 4/84, BStBl II 1986, 230

18 *BFH* v. 18. 10. 1980, V R 175/74, BStBl II 1981, 293

19 *BFH* v. 14. 10. 1992, I R 17/92, BStBl II 1993, 352

20 Leistungsgebot; AEAO Nr. 1 zu § 219

21 *BFH* v. 13.04.1978, V R 109/75, BStBl II 1978, 508; *BFH* v. 05.03.1981, II R 80/77, BStBl II 1981, 471; *BFH* v. 11.03.2004, VII R 52/02, BStBl II 2004, 579

2. Stufe	Ermessens- entscheidung	Ist es sachgerecht, wegen dieser Haftungsforderung einen Haftungsbescheid zu erlassen? Gegenüber wem von ggf. mehreren Haftungsschuldern soll der Haftungsbescheid ergehen?	Im Rahmen der Ermessensausübung sind regelmäßig verschiedene Entscheidungen möglich. Nur ein Verstoß gegen den Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung macht die Entscheidung rechtswidrig.
3. Stufe	Ermessens- entscheidung	Soll unter den Voraussetzungen des § 219 AO die Zahlungsaufforderung mit dem Haftungsbescheid verbunden werden oder soll sie erst später ergehen?	Das Leistungsgebot ist ein eigenständiger VA, dessen Rechtmäßigkeit im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Haftungsbescheid nicht geprüft werden kann.

1.2.2. Entstehung der Haftungsschuld

Die Haftungsschuld entsteht, sobald der **Haftungstatbestand** verwirklicht ist. Dies ist der Fall, wenn der Haftungsschuldner einen Lebenssachverhalt verwirklicht hat, durch den der Tatbestand einer Haftungsnorm ausgefüllt wird (§ 38 AO i. V. m. § 37 Abs. 1 AO; vgl. auch § 191 Abs. 3 S. 3 AO).²² Für die Entstehung der Haftungsschuld ist es nicht erforderlich, dass der Haftungsanspruch durch Haftungsbescheid geltend gemacht wird.²³ Der abstrakte materiell-rechtliche Anspruch entsteht mit Tatbestandsverwirklichung. Der **Haftungsbescheid** konkretisiert diesen Anspruch lediglich und bildet die Grundlage für dessen Verwirklichung im Erhebungsverfahren (§ 218 Abs. 1 AO).²⁴

Es ist möglich, dass eine Person mehrere Haftungstatbestände gleichzeitig oder nacheinander erfüllt. Erfüllt ein- und derselbe Sachverhalt mehre Haftungsnormen, entsteht dadurch nur ein Haftungsanspruch. Erfüllen dagegen mehrere Sachverhalte mehrere Haftungsnormen oder eine Haftungsnorm mehrfach, entstehen hierdurch mehrere Haftungsansprüche.

Beispiel:

A. ist Gesellschafter und Geschäftsführer der A. & B.-oHG. Für die Monate Januar bis März 01 gibt er jeweils zum 10. des Folgemonats bewusst unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen ab. Die eingesparten Steuern verwendet er, um nach seiner Auffassung vordringliche Bankverbindlichkeiten der Gesellschaft zu tilgen.

1. A. haftet für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft nach § 128 HGB weil er deren Gesellschafter ist. Insoweit entstehen drei Haftungsansprüche für drei verschiedene Voranmeldezeiträume.
2. A. haftet ferner, weil er als Geschäftsführer der Gesellschaft pflichtwidrig falsche Angaben gemacht und andere Gläubiger bevorzugt hat. Auch insoweit entstehen drei Haftungsansprüche für drei verschiedene Voranmeldungszeiträume. Obwohl durch die fehlerhaften Umsatzsteuervoranmeldungen sowohl der Tatbestand der Geschäftsführerhaftung nach § 69 AO wie auch der der Hinterzieherhaftung nach § 71 AO erfüllt ist, handelt es sich jeweils um einen Lebenssachverhalt, so dass insoweit für jeden Haftungszeitraum nur ein Haftungsanspruch entsteht.

22 *BFH* v. 12. 10. 1999, VII R 98/98, BStBl II 2000, 486

23 *BFH* v. 02. 05. 1984, VII R 239/82, BStBl II 1984, 695; *BFH* v. 27. 03. 1990, VII R 26/89, BStBl II 1990, 939, 941

24 *BFH* v. 15. 10. 1996, VII R 46/96, BStBl II 1997, 171

Grundlage der Haftung nach § 128 HGB einerseits und der nach § 69 AO bzw. § 71 AO andererseits, sind unterschiedliche Lebenssachverhalte,²⁵ nämlich hier die Gesellschafterstellung und dort die schuldhafte Pflichtverletzung als steuerlich verantwortliche Person. Insofern ist für jeden Voranmeldezeitraum nicht nur ein Haftungsanspruch verwirklicht, sondern deren zwei. Selbstverständlich kann der Haftungsbetrag nur einmal gefordert werden, denn durch Zahlung dieses Betrages erlischt die Schuld, für die gehaftet wird (Arg.: § 44 Abs. 2 Satz 1 AO).

Jeder eigenständige Haftungsanspruch wird durch einen eigenständigen Haftungsbescheid geltend gemacht, wenn auch mehrere Haftungsbescheide in einer Urkunde zusammengefasst werden können.

1.2.3. Akzessorietät der Haftung

Haftungsschuldner ist nach § 191 Abs. 1 S. 1 AO, wer für eine Steuer haftet. Daraus folgt, dass eine Steuerschuld entstanden sein und zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners noch bestehen muss. Die **Haftungsschuld** ist also gegenüber der **Hauptschuld** akzessorisch. Voraussetzung der Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners ist jedoch nicht, dass die Hauptschuld festgesetzt ist (vgl. § 191 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 AO).²⁶ Erforderlichenfalls kann die Höhe der Hauptschuld und in Abhängigkeit davon die Höhe der Haftungsschuld geschätzt werden.²⁷ Dementsprechend muss in den Fällen, in denen Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden, auch kein Grundlagenbescheid ergangen sein.²⁸ Auch die Unwirksamkeit eines VA hinsichtlich der Erstschuld hindert die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners nicht.²⁹ Der Grundsatz der Akzessorietät der Haftungsschuld besagt damit im Ergebnis, dass der Haftungsschuldner betragsmäßig nicht höher belastet werden kann, als der Steuerschuldner mit der Schuld aus dem Steuerschuldverhältnis.³⁰ Wird die Steuerschuld herabgesetzt, muss auch ein bereits ergangener Haftungsbescheid entsprechend korrigiert werden.³¹ Nach anderer Auffassung begrenzt die Höhe der festgesetzten Steuer die Haftungsschuld der Höhe nach nicht zwingend.³² Dem wird man aber nur dann zustimmen können, wenn der Steuerbescheid gegenüber dem Steuerschuldner noch geändert werden könnte (z. B. nach § 164 AO oder § 173 AO).³³

Wurde der Haftungsschuldner zunächst auf der Grundlage von Umsatzsteuervoranmeldungen in Anspruch genommen und stimmt das FA im Laufe des Einspruchsverfahrens gegen den Haftungsbescheid einer Jahresanmeldung zu, die zu einer Herabsetzung der Umsatzsteuerschuld führt, ersetzt die Jahresanmeldung die Umsatzsteuervoranmeldungen nach § 124 Abs. 2 AO. Der Haftungsschuldner kann dann nur noch nach Maßgabe der in der Jahresanmeldung enthaltenen Hauptforderung in Anspruch genommen werden.³⁴ Führt die Jahresanmeldung dagegen zu einer

25 Vgl. zum Gegenstand des Haftungsbescheids *BFH v. 25.05.2005*, VII R 29/02, BStBl II 2005, 3
 26 *BFH v. 28.02.1973*, II R 57/71, BStBl II, 573; *BFH v. 25.03.1999*, VII B 36/98, BFH/NV 1999, 1308; Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung; *BFH v. 12.10.1999*, VII R 98/98, BStBl II 2000, 486
 27 *BFH v. 12.12.1996*, VII R 53/96, BFH/NV 1997, 386, 387
 28 *BVerwG v. 16.09.1997*, 8 B 143.97, BStBl II 1997, 782
 29 *BFH v. 02.02.1994*, II R 7/91, BStBl II 1995, 300, 302
 30 *BFH v. 24.01.1989*, VII B 188/88, BStBl II 1988, 315; *Halaczinsky* Rn. 608
 31 *FG Saarland v. 27.01.1994*, 2 K 164/91, EFG 1994, 686; *Halaczinsky* Rn. 608
 32 *Tipke/Kruse-Kruse* § 191 AO Rn. 18; *Nacke* Tz. 470
 33 *Halaczinsky* Rn. 608
 34 *FG Brandenburg v. 01.07.1999*, 4 K 1925/98 H, EFG 1999, 1114

Erhöhung der Steuerschuld, kann der Haftungsschuldner weiter aus den Voranmeldungen zusätzlich des sich aus der Jahresfestsetzung ergeben Erhöhungsbetrages in Anspruch genommen werden.³⁵ Ein Haftungsbescheid wird nicht allein deshalb rechtswidrig, weil er sich zur Begründung der Haftungsforderung (noch) auf Vorauszahlungsbescheide stützt, obgleich bereits ein Jahressteuerbescheid ergangen ist.³⁶ Für die Haftung ist nur ausschlaggebend, dass die Hauptschuld besteht; nicht ob, bzw. wie sie titulierte ist.

Dem Haftungsschuldner sind grundsätzlich auch **Einwendungen** eröffnet, die sich gegen den Bestand der Hauptschuld richten, es sei denn, die Hauptschuld ist bestandskräftig festgesetzt und die Bestandskraftwirkung besteht auch gegenüber dem Haftungsschuldner. Nach § 124 Abs. 1 S. 1 AO wirkt ein VA gegenüber demjenigen, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird, in dem Zeitpunkt, in dem er ihm bekannt gegeben wird. Damit wirken Steuerbescheide zunächst gegenüber dem Inhaltsadressaten und nicht gegenüber einem Haftungsschuldner. Die Bindungswirkung des § 124 Abs. 1 S. 1 AO wird jedoch durch § 166 AO neben Gesamtrechtsnachfolgern auch auf solche Personen ausgedehnt, die in der Lage gewesen wären, den gegen den Stpfl. erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten.³⁷ Durch diese Vorschrift wird der Grundsatz der Akzessorietät für den genannten Personenkreis eingeschränkt. Die Bindungswirkung besteht gegenüber den Personen, die rechtlich in der Lage waren, den Bescheid anzufechten, wie z. B. die vertretungsberechtigten Organe einer Gesellschaft. Ob diese Personen zur Anfechtung auch tatsächlich in der Lage waren, ist unerheblich.³⁸ Dies wäre im Zweifelsfall eine Frage der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Steuerbescheid. Die Umsatzsteuerfestsetzung gegenüber einer GbR entfaltet nur dann die **Drittwirkung** gegenüber deren Gesellschaftern, wenn diese alleinvertretungsberechtigt sind. Die Steuerfestsetzung gegenüber der Gesellschaft enthält für die Gesellschafter auch keine unmittelbare Beschwerde.³⁹ Eine Beschwerde aus der Möglichkeit der Haftungsinanspruchnahme ergibt sich erst aus einem Haftungsbescheid selbst.⁴⁰ Aus diesem Grund ist regelmäßig auch keine Hinzuziehung bzw. Beiladung zum Rechtsbehelfsverfahren des Steuerschuldners geboten, zumal der in § 166 AO genannte Personenkreis Einfluss auf das Rechtsbehelfsverfahren nehmen kann.⁴¹ In zeitlicher Hinsicht besteht die Drittwirkung der Steuerfestsetzung nur gegenüber denjenigen Personen, die in der gesamten Zeit zwischen Bekanntgabe des Verwaltungsakts und Eintritt der formellen Bestandskraft berechtigt waren, Rechtsbehelf einzulegen.⁴²

Wird ein Haftungsschuldner von einer Gemeinde als Haftender für Gewerbesteuer in Anspruch genommen, so kann er sowohl Einwendungen erheben, die sich gegen den Gewerbesteuerbescheid richten, wie auch solche, die sich gegen den diesem Steuerbescheid zugrunde liegenden Gewerbesteuermessbescheid wenden. Auch insoweit kann sich ein Einwendungsausschluss nur aus § 166 AO ergeben. Hat der Adressat des Haftungsbescheides keine Vertreter- oder Bevollmächtigtenstellung für den Hauptschuldner inne, kann er weder den Gewerbesteuerbescheid

35 *FG Köln* v. 18.01.2000, 14 K 3630/97, EFG 2000, 341

36 *BFH* v. 12.10.1999, VII R 98/98, BStBl II 2000, 486; a. A. *Nacke* Tz. 465

37 Vgl. §§ 79 ff., 350, 352 f. AO; Hinzugezogene, § 361 AO; Beigeladene, § 60 FGO; *Nacke* Tz. 466

38 *BFH* v. 26.07.1966, V 64/64, BStBl III 1966, 610

39 *BFH* v. 16.12.1997, I R 52/97, BStBl II 1998, 319

40 *BFH* v. 16.12.1997, I R 52/97, BStBl II 1998, 319

41 *BFH* v. 14.07.1997, V B 121/96, *BFH/NV* 1998, 48; *BFH* v. 22.01.2002, V B 138/01, *BFH/NV* 2002, 672; *BFH* v. 24.08.2004, VII R 50/03, BStBl II 2005, 127

42 *BFH* v. 28.03.2001, VII B 213/00, *BFH/NV* 2001, 1217; *BFH* v. 24.08.2004, VII R 50/03, BStBl II 2005, 127

noch den Messbescheid kraft eigenen Rechts anfechten, weil er ihm nicht bekannt gegeben worden ist und er durch ihn auch nicht i. S. des § 350 AO unmittelbar beschwert ist.⁴³ Zwar ist die Gemeinde beim Erlass des Gewerbesteuerbescheides nach § 184 Abs. 1 S. 4 AO i. V. m. § 182 Abs. 1 AO und nach § 171 Abs. 10 AO an die Feststellungen im Gewerbesteuermessbescheid gebunden, doch folgt daraus nicht, dass sich diese Bindungswirkung auch in Bezug auf den Haftungsschuldner ergäbe.⁴⁴ Eine Bindungswirkung des Messbescheides im Haftungsverfahren lässt sich auch nicht aus § 351 Abs. 2 AO ableiten, denn diese Vorschrift gilt nach ihrem klaren Wortlaut nur für die Anfechtung des Folgebescheides, nicht aber für die Anfechtung eines Haftungsbescheides, für den weder der Gewerbesteuermessbescheid noch der Gewerbesteuerbescheid Grundlagenfunktion haben. Die RAO enthielt in § 210a Abs. 2 eine Regelung, aus der sich die Wirkung eines Realsteuerbescheides gegenüber einem Haftungsschuldner ergab, der nicht Rechtsnachfolger war. Diese Regelung ist nicht in die AO'77 übernommen worden, was dafür spricht, dass der Gesetzgeber nicht die vom BVerwG⁴⁵ angenommen Bindungswirkung eintreten lassen wollte.⁴⁶ Der Überprüfung der Gewerbesteuerschuld im Haftungsverfahren steht – soweit sie möglicherweise auf einem unzutreffenden Messbetrag beruht – auch nicht entgegen, dass ggf. die Verwaltungsgerichte inzident die Rechtmäßigkeit des Messbescheides prüfen müssen, für den sonst der Finanzrechtsweg gegeben wäre.⁴⁷ Verfahrensgegenstand ist trotzdem nur der Haftungsbescheid. Durch die **Inzidentprüfung** des Gewerbesteuermessbescheides wird dieser nicht zum Verfahrensgegenstand des Widerspruchsverfahrens bzw. der Anfechtungsklage gegen den Haftungsbescheid. Ein Einwendungsausschluss würde im Ergebnis dazu führen, dass dem Rechtsbehelfsführer der in Art 103 Abs. 1 GG garantierte Anspruch auf rechtliches Gehör vor Gericht in unzulässiger Weise entzogen würde.⁴⁸

§ 166 AO umschreibt die Drittwirkung formell bestandskräftiger Steuerbescheide. Eine zwingende Drittbindung besteht dann nicht, wenn und soweit die materielle Bestandskraft nach §§ 164 f. oder §§ 172 ff. AO durchbrochen ist. Aus § 191 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 AO folgt, dass ein Haftungsbescheid auch dann ergehen kann, wenn die Hauptforderung nicht festgesetzt ist. Dann erfolgt die Feststellung der Hauptforderung inzident im Haftungsbescheid. Nichts anderes kann gelten, wenn die Hauptforderung zwar festgesetzt ist, der Bescheid aber geändert werden kann.⁴⁹ Dann kann auch die **Änderung** inzident im Haftungsbescheid erfolgen. Hierbei ist es ohne Belang, ob ein Änderungsbescheid noch gegenüber dem Hauptschuldner bekannt gegeben werden kann.⁵⁰

Beispiel:

Durch Schätzungsbescheide wurden gegenüber einer GmbH unter dem Vorbehalt der Nachprüfung Steuern i. H. von 10.000 € formell bestandskräftig festgesetzt. Ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH war beantragt, aber mangels Masse nicht eröffnet worden. Die GmbH wurde wegen Vermögenslosigkeit im Handelsregister gelöscht. Gegen den ehemaligen Geschäftsführer soll ein Haftungsbescheid nach § 69 AO wegen der rückständigen Steuerschulden der GmbH ergehen. Im Haftungsverfahren legt er zutreffend dar, dass die tatsächlich entstandene Steuerschuld nur 5.000 € beträgt.

43 *BFH v. 16. 12. 1997, I R 52/97, BStBl II 1998, 319; a. A. BVerwG v. 12. 03. 1993, 8 C 20/90, NJW 1993, 2453, 2454, aufgehoben durch BVerfG v. 29. 11. 1996, 2 BvR 1157/93, BStBl II 1997, 415*

44 *Brüggmann NJW 1994, 431*

45 *BVerwG v. 12. 03. 1993, 8 C 20/90, NJW 1993, 2453, 2454*

46 *Brüggmann aaO.*

47 *So aber BVerwG v. 12. 03. 1993, 8 C 20/90, NJW 1993, 2453, 2454*

48 *BVerfG v. 29. 11. 1996, 2 BvR 1157/93, BStBl II 1997, 415*

49 *BFH v. 28. 03. 2001, VII B 213/00, BFH/NV 2001, 1217*

50 *FG Saarland v. 25. 02. 1994, 2 K 46/92, EFG 1994, 776*