

Haftung im Steuerrecht

Veröffentlicht in: Steuer&Studium (SteuerStud) 2004, Seite 429 bis 438

I. Einleitung

1. Haftungsbescheid
2. Begriff der Haftung im steuerlichen Sinne
3. Zweck der Haftung

II. Regelungssystem und Haftungstatbestände

1. Allgemeines
2. Verfahrensvorschriften
3. Haftungstatbestände
 - a) Steuerrechtliche Haftungstatbestände der AO
 - b) Steuerrechtliche Haftungstatbestände in Einzelsteuergesetzen
 - c) Zivilrechtliche Haftungstatbestände

III. Haftung der Vertreter (§ 69 AO)

1. Allgemeines
2. Haftungsvoraussetzungen
3. Verpflichteter Personenkreis
4. Pflichtverletzung
 - a) Allgemeines
 - b) Auskunftspflicht nach § 93 AO
5. Steuerausfall als Haftungsschaden
 - a) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis
 - b) Nichtfestsetzung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis
 - c) Nicht rechtzeitige Festsetzung
 - d) Nichterfüllung
 - e) Nicht rechtzeitige Erfüllung
 - f) Zahlung von Steuervergütungen und -erstattungen ohne rechtlichen Grund
6. Kausalität
7. Verschulden
8. Umfang der Haftung
9. Haftungszeitraum
10. Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung
11. Gewährung von rechtlichem Gehör, Art. 103 Abs. 1 GG

IV. Haftung des Vertretenen (§ 70 AO)

V. Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers (§ 71 AO)

1. Allgemeines
2. Gegenstand der Haftung
3. Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei
4. Täter und Teilnehmer
5. Feststellung der Delikte
6. Umfang der Haftung

VI. Schlußbetrachtung

I. Einleitung

1. Haftungsbescheid

In den §§ 191, 192 AO ist die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners und Duldungspflichtigen unter dem Gesichtspunkt der Festsetzung der Haftungsschuld bzw. Duldungspflicht durch Haftungs- bzw. Duldungsbescheid normiert. Haftungsschuldner werden durch Bescheid in Anspruch genommen, soweit sie kraft Gesetzes haften (§ 191 Abs. 1 S. 1 AO). Die Inanspruchnahme setzt voraus, dass die Haftung bereits entstanden ist und noch besteht.¹ Voraussetzung für eine Haftung ist, dass überhaupt ein Anspruch gegen einen Dritten aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) besteht, denn die Haftung ist akzessorisch.²

Für die Haftung kommt jeder Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis in Betracht. Der Haftungsanspruch gehört neben dem Steueranspruch und dem Steuervergütungsanspruch nach § 37 Abs. 1 AO zu den Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis. Er entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 38 AO). Die Haftung kann nicht vor der Steuerschuld, für die gehaftet wird, entstehen und auch nicht länger als die Steuerschuld bestehenbleiben. Dies ergibt sich aus § 191 Abs. 5 AO. Nach dem Wortlaut des § 191 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 u. 2 AO ist der Bestand eines Haftungsanspruchs grundsätzlich vom Fortbestand eines festgesetzten Steueranspruchs abhängig. Ist der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis durch Zahlung (§§ 224, 225 AO) oder Aufrechnung (§ 226 AO) erloschen (§ 47 AO), erlischt auch der Haftungsanspruch. Ausnahmen normieren § 76 AO und § 191 Abs. 5 S. 2 AO. Nach § 191 Abs. 5 S. 1 AO kann ein Haftungsbescheid nicht ergehen, wenn die Steuerschuld erlischt, ohne dass der Gläubiger befriedigt worden ist. Eine Ausnahme bestimmt § 191 Abs. 5 S. 2 AO für den Fall, dass der Haftungsschuldner Steuerhinterzieher oder -hehler ist. Damit durchbricht § 191 Abs. 5 S. 2 AO den Grundsatz der Akzessorietät. Der Haftungsanspruch kann folglich frühestens mit dem Steueranspruch entstehen. Allerdings kann der Steueranspruch bereits vor dem Haftungsanspruch entstanden sein.³ Nach Erlöschen der Steuerschuld ist der Haftungsanspruch nicht weiter zu verfolgen. Ein Haftungsbescheid darf nicht mehr ergehen. Ein bereits ergangener Haftungsbescheid ist aufzuheben.⁴

2. Begriff der Haftung im steuerlichen Sinne

Im Steuerrecht wird begrifflich zwischen Schuld und Haftung unterschieden. Unter Schuld versteht man die primäre Leistungspflicht des Steuerschuldners, mit der ein auf deren Erfüllung gerichteter Anspruch des Steuergläubigers korrespondiert. Den Schuldner trifft eine eigene Steuerschuld, für deren Erfüllung er mit seinem Vermögen einstehen muss. Haftung im steuerlichen Sinne dagegen bedeutet Einstehenmüssen für die Schuld eines anderen (sogenannte „Fremdhaftung“)⁵, d.h. derjenige, der den Haftungstatbestand erfüllt, muss mit seinem Vermögen für eine fremde Steuerschuld einstehen. Der Steuerschuldner kann somit grundsätzlich nicht zugleich Haftungsschuldner sein.⁶

¹ BVerwG, Urt. v. 13.02.1987 – 8 C 25.85 -, BStBl. 1987 II, 475, 477

² BFH, Urt. v. 17.10.1980 - VI R 136/77 -, BStBl. 1981 II, 138, 140

³ BFH v. 24.06.1986 - VII R 193/82 -, BStBl. 1986, 872

⁴ BFH v. 18.05.1983 - I R 193/79 -, BStBl. 1983 II, 544

⁵ BFH, Urt. v. 15.04.1987 - VII R 160/83 -, BStBl. 1988 II, 167; BFH, Urt. v. 02.05.1984 – VIII R 239/82 -, BStBl. 1984 II, 695

⁶ BFH, Urt. v. 19.10.1976 - VII R 63/73 -, BStBl. 1977 II, 255; BFH, Urt. v. 15.03.1985 - VI R 30/81 -, BStBl. 1985 II, 581

Besonderheiten sind zu beachten bei Lohnsteueranmeldungen. Nach § 168 AO, § 41 a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG erfolgen Steuerfestsetzungen auch wegen der Lohnsteuerbeträge, für die die Arbeitnehmer Steuerschuldner gem. § 38 Abs. 2 EStG sind und für die der Arbeitgeber nur Haftungsschuldner nach § 42 d EStG sein kann. Führt die Veranlagung der Lohnsteuer zu einer Abweichung von der nach § 41 a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG erfolgten Lohnsteuer-Anmeldung, ist eine Festsetzung der Steuer nach § 155 AO erforderlich (§ 167 Abs. 1 S. 1 AO). Dies gilt auch, wenn der Haftungsschuldner die Lohnsteuer-Anmeldung nicht abgibt. In beiden Fällen können Haftungsschulden durch Steuerbescheid festgesetzt werden. Eine Sonderregelung enthält auch § 167 Abs. 1 S. 3 AO. Erkennt der Haftungsschuldner nach Abschluss einer Außenprüfung i.S.v. § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO seine Zahlungsverpflichtung schriftlich an, steht dies einer Steueranmeldung gleich.⁷ Die angeführten Ausnahmen gelten auch für andere Abzugsteuern (z.B. § 44 EStG, § 18 Abs. 8 UStG, §§ 54, 55 UStG).

Ausnahmsweise kann auch der Geschäftsführer einer GmbH als Haftender in Anspruch genommen werden, wenn er die Lohnsteuer für sich selbst nicht oder nicht vollständig an das Finanzamt abgeführt hat.⁸ In diesem Fall wird er nicht als Haftungsschuldner für eigene Steuerschulden, sondern für Steuerschulden der GmbH, die als Arbeitgeberin die Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen hat, herangezogen.

Eine weitere Ausnahme bestimmt § 45 Abs. 2 S. 2 AO für den Gesamtrechtsnachfolger (z. B. Erbe). Eine Haftung ist trotz § 45 Abs. 1 AO gegeben, wenn der Rechtsvorgänger selbst Haftungsschuldner ist (z.B. nach § 42 d EStG) oder wenn der Erbe über § 45 Abs. 2 S. 2 AO haftet, z. B. nach § 69 oder § 71 AO als Täter oder Teilnehmer der Steuerhinterziehung oder gem. § 153 Abs. 1 S. 2 AO wegen vorsätzlich unterlassener Berichtigung.

3. Zweck der Haftung

Durch die Haftungsinanspruchnahme entsteht eine unechte Gesamtschuld im Sinne von § 44 AO. Kann und/oder will der Steuerschuldner seine Schuld nicht begleichen, sollen andere Personen in Anspruch genommen werden können. Der Zweck der Haftungsvorschriften besteht darin, die Durchsetzung des einzelnen Steueranspruchs durch Zugriff auf das Vermögen auf einen Dritten, gelegentlich auch auf Sachen zu sichern. Der Fiskus erhält so eine zusätzliche Sicherheit für die Steuerschulden.

II. Regelungssystem und Haftungstatbestände

1. Allgemeines

Die Abgabenordnung trennt zwischen Steuerschuldrecht, Festsetzungs- und Feststellungsverfahren sowie Erhebungsverfahren. Die materiellen Haftungsvorschriften (§§ 69 - 76 AO) und die Duldungspflicht (§ 77 AO) sind im 4. Abschnitt des 2. Teils der AO (Steuerschuldrecht) normiert, der mit „Haftung“ überschrieben ist. Die Vorschriften zur Festsetzungsregelung befinden sich im 4. Teil der AO (Durchführung der Besteuerung) in den §§ 191 und 192 AO. Das Erhebungsverfahren ist im 5. Teil der AO in § 219 AO geregelt.

⁷ BFH, Urt. v. 02.05.1984 – VIII R 239/82 -, BStBl. 1984 II, 695

⁸ BFH, Urt. 15.04.1987 - VII R 160/83 - HFR 1987, 501; BFH, Urt. v. 15.04.1987 - VII R 160/83 -, BStBl. 1988 II, 167

2. Verfahrensvorschriften

Die Abgabenordnung enthält folgende Verfahrensvorschriften zur Haftung und Duldung:

- § 76 Abs. 5: Absehen von der Geltendmachung der Sachhaftung für Zölle und Verbrauchsteuern beim Abhandenkommen von Waren, ihrer Aufnahme in einen Herstellungsbetrieb oder Zuführung zur Zollbehandlung
- § 191: Regelung über den Erlass von Haftungs- und Duldungsbescheiden bei Haftung oder Duldung kraft Gesetzes einschließlich detaillierter Regelung der Festsetzungsfrist und andere Ausschlussgründe
- § 192: Verfahrensregelung für vertraglich übernommene Haftung durch Verweisung auf Vorschriften des bürgerlichen Rechts
- § 219: Regelung der Zahlungsinanspruchnahme im Verhältnis des Haftenden zum Steuerschuldner

3. Haftungstatbestände

Eine öffentlich-rechtliche Haftung für Steuerschulden ergibt sich aus einer Vielzahl und Vielfalt von Haftungsgrundlagen. Diese sind in der AO, in Einzelsteuergesetzen und nichtsteuerlichen Gesetzen geregelt. Der Haftungsanspruch kann sich aus einer Rechtsnorm oder aus einem zwischen dem Haftenden und der Verwaltung abgeschlossenen Vertrag ergeben.

a) Steuerrechtliche Haftungstatbestände der AO

Die Abgabenordnung enthält im Einzelnen folgende materiell-rechtliche Haftungs- und Duldungsvorschriften:

- § 69: Haftung der Vertreter und gleichgestellter Personen, die unter §§ 34, 35 AO fallen, bei grob schuldhafter Pflichtverletzung
- § 70: Haftung des vertretenen Nichtsteuerschuldners
- § 71: Haftung des Steuerhinterziehers und Steuerhehlers
- § 72: Haftung bei Verletzung der Pflicht zur Kontenwahrheit nach § 154 Abs. 1, 3 AO
- § 73: Haftung der Organgesellschaft bei Organschaftsverhältnissen für KSt, GewSt, USt
- § 74: Haftung des Eigentümers von Gegenständen bei wesentlicher Beteiligung am nutzenden Unternehmen
- § 75: Haftung des Übernehmers eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebes im Ganzen
- § 76: Sachhaftung verbrauchersteuer- oder zollpflichtiger Waren
- § 77: Duldung der Vollstreckung in das Vermögen bei Zahlungspflichten und öffentlichen Lasten auf Grundbesitz

b) Steuerrechtliche Haftungstatbestände in Einzelsteuergesetzen

Neben der Abgabenordnung enthalten die Einzelsteuergesetze sowie die Vorschriften über Zölle und EG-Abgaben eine Vielzahl von Haftungstatbeständen, die in ihrer praktischen Bedeutung die Haftungstatbestände der Abgabenordnung übertreffen. In den Einzelsteuergesetzen finden sich folgende steuerrechtliche Haftungstatbestände:

§ 42 d Abs. 1 - 5 EStG	Haftung des Arbeitgebers für die einzubehaltende Lohnsteuer
§ 42 d Abs. 6 - 8 EStG	Haftung des Entleihers bei gewerbsmäßiger Arbeitnehmerüberlassung
§ 10 b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG	Haftung des Ausstellers einer Spendenbescheinigung
§ 44 Abs. 5 EStG und § 45 a Abs. 6 EStG	Haftung der Kapitalgesellschaft für die einzubehaltende Kapitalertragsteuer
§ 18 Abs. 8 UStG i. V. m. § 55 UStDV	Haftung des Leistungsempfängers für Umsatzsteuer im Abzugsverfahren
§ 20 Abs. 3, 5, 6 ErbStG	Haftung des Nachlasses bzw. bei unentgeltlicher Zuwendung des Zuwendungsempfängers in Höhe des Wertes der Zuwendung für die Erbschaftsteuer
§ 50 a Abs. 5 u. 6 EStG i. V. m. § 73 g EStDV	Haftung für einen Steuerabzug bei Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger
§ 44 Abs. 5 KStG	Haftung des Ausstellers einer Bescheinigung über die anrechenbare Körperschaftsteuer
§ 11 Abs. 1, 2 GrStG	Haftung des Nießbrauchers und des Erwerbers für die Grundsteuer
§ 7 Abs. 1, 2 VersStG	Haftung des Versicherers und des Bevollmächtigten für Versicherungsteuer
§ 14 Abs. 7 u. 8 VermBG	Haftung des Arbeitgebers für zu Unrecht gezahlte Arbeitnehmer-Sparzulagen
§ 3 Abs. 2 BergmPG	Haftung des Arbeitgebers für zu Unrecht gezahlte Bergmannsprämien

Für den Bereich der Zölle und EG-Abgaben gelten die Haftungsvorschriften der §§ 6 Abs. 1 S. 3, Abs. 5 S. 6, 8, Abs. 3 S. 2 u. 12 a Abs. 3 S. 2 ZG. Nach Maßgabe des § 21 Abs. 2 UStG gelten die zollrechtlichen Haftungstatbestände sinngemäß für die Einfuhrumsatzsteuer.

c) Zivilrechtliche Haftungstatbestände

Darüber hinaus begründen auch die zivilrechtlichen Haftungsvorschriften eine öffentlich-rechtliche Haftung für Steuerschulden. Aus dem Wortlaut des § 191 Abs. 1 AO „kraft Gesetzes“ und dem Wortlaut des § 191 Abs. 4 AO „Ergibt sich die Haftung nicht aus den Steuergesetzen, ...“ ergibt sich, dass nicht nur Steuergesetze, sondern auch Vorschriften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts Haftungsnormen bestimmen. Die verschiedenen Haftungsbestimmungen überschneiden sich zum Teil. Die Haftung derselben Person lässt sich deshalb manchmal aus mehreren Haftungsvorschriften – sei es steuerlicher oder zivilrechtlicher Art – nebeneinander herleiten. Jedoch bestehen Unterschiede im Tatbestand und in der Rechtsfolge. Zivilrechtliche Haftungstatbestände werden nachfolgend dargestellt:

§§ 421, 427, 431 BGB	Haftung der BGB-Gesellschafter
----------------------	--------------------------------

§ 2383 BGB	Haftung bei Erbschafts Kauf
§ 25 HGB	Haftung bei Firmenfortführung durch den Erwerber
§ 27 HGB	Haftung bei Geschäftsfortführung durch den Erben
§ 28 HGB	Haftung bei Eintritt in das Geschäft eines Einzelkaufmanns
§ 128 HGB	Haftung der OHG-Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft
§ 161 Abs. 2 i.V.m. § 128 HGB	Haftung des KG-Komplementärs (§ 15 HGB gilt nicht für Ausgeschiedene)
§§ 171-176 HGB	Haftung des Kommanditisten
§§ 8,10 PartGG	Haftung der Partner einer Partnerschaftsgesellschaft für die Steuerverbindlichkeiten der Partnerschaft

Nach § 48 Abs. 2 AO können sich Dritte vertraglich verpflichten, für Leistungen aus dem Steuerschuldverhältnis einzustehen.⁹ In Betracht kommen Bürgschaften (§ 765 BGB), der Schuldbeitritt (§§ 305, 328 BGB) und Schuldversprechen (§ 780 BGB).

III. Haftung der Vertreter (§ 69 AO)

Die Inanspruchnahme des Geschäftsführers nach § 69 AO ist in der Praxis eine der am häufigsten angewandten Haftungsnormen.

1. Allgemeines

Die in § 34 und § 35 AO bezeichneten Personen haften gem. § 69 AO persönlich für eine schuldhaft Verletzung steuerlicher Pflichten, soweit dadurch Steueransprüche nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt bzw. Steuererstattungen oder – Vergütungen ohne Rechtsgrund – gezahlt werden. Die Haftung umfasst nach § 69 S. 2 AO auch die Säumniszuschläge. Die Haftung nach § 69 AO basiert auf dem Gedanken des Schadensersatzes.¹⁰ Ihre Rechtfertigung besteht darin, dass die in §§ 34 und 35 AO genannten Personen die steuerlichen Pflichten für Steuerpflichtige zu erfüllen haben, die selbst aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht handlungsfähig sind.

§ 69 AO normiert eine unbeschränkt persönliche Haftung gegenüber dem Steuergläubiger. Privatrechtliche Vereinbarungen zwischen dem Haftungsschuldner und dem von ihm Vertretenen haben auf ihren Bestand und ihren Umfang keinen Einfluss.¹¹ Es handelt sich um eine unbeschränkt persönliche Haftung. Es entsteht ein Gesamtschuldverhältnis (§ 44 AO). Es handelt sich nicht um eine Ausfallhaftung.

2. Haftungsvoraussetzungen

Die Haftung nach § 69 AO ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

⁹ vgl. § 244 AO

¹⁰ BFH, Urt. v. 26.07.1988 - VII R 83/87 -, BStBl. 1988 II, 859; BFH, Urt. v. 26.08.1992 - VII R 50/91 - BStBl. 1993 II, 8

¹¹ BFH, Urt. v. 27.03.1990 - VII R 26/89 -, BStBl. 1990 II, 939

- der Haftende muss dem Personenkreis der §§ 34, 35 AO angehören,
- Pflichtverletzung durch positives Tun oder Unterlassen,
- Erfolgseintritt: Steuerausfall als Haftungsschaden,
- Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Erfolgseintritt,
- Verschulden des Vertreters.

3. Verpflichteter Personenkreis

Gem. § 69 AO bestimmt sich der Kreis der haftenden Personen ausschließlich nach den §§ 34 und 35 AO.

§ 34 Abs. 1 S. 1 AO erfasst den gesetzlichen Vertreter des Steuerschuldners. Das sind

- die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen (z.B. Eltern gem. § 1629 BGB, Vormund gem. § 1713 BGB, Pfleger gem. § 1915 i.V.m. § 1793 BGB),
- die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen (z.B. Vorstand einer AG gem. § 78 AktG, Geschäftsführer einer GmbH gem. § 35 GmbHG, Vorstand einer Genossenschaft gem. § 24 GenG) und
- die Geschäftsführer von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen.

Soweit eine nicht rechtsfähiger Personenvereinigungen keinen Geschäftsführer hat, trifft die Haftungspflicht nach § 69 AO jedes Mitglied oder jeden Gesellschafter (§ 34 Abs. 2 S. 1 AO). Im Fall des § 34 Abs. 2 S. 3 AO trifft die Pflicht nach § 69 AO die Personen, denen das Vermögen nicht rechtsfähiger Vermögensmassen zusteht, soweit diese keinen Geschäftsführer haben.

Steht eine Vermögensverwaltung anderen Personen als den Eigentümern des Vermögen oder deren gesetzlichen Vertretern zu, so haften die Vermögensverwalter gem. § 69 i.V.m. § 34 Abs. 3 AO (z.B. Testamentsvollstrecker, Insolvenzverwalter, Liquidatoren).

Auch Verfügungsberechtigte gehören zum Kreis der haftenden Personen. Verfügungsberechtigte im Sinne von § 35 AO sind Personen, die im Geschäftsverkehr im eigenen oder fremden Namen auftreten und fremde Vermögen verwalten, soweit sie die Verpflichtung eines gesetzlichen Vertreters rechtlich und tatsächlich erfüllen können. Diese Voraussetzungen sind etwa gegeben beim Generalbevollmächtigten oder beim faktischen Geschäftsführer, die neben dem gesetzlichen Vertreter als Haftungsschuldner in Betracht kommen.¹² Bei Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe setzt die Haftung nach § 69 AO voraus, dass sie nicht als Berater, sondern anstelle oder für den Steuerpflichtigen als Verfügungsberechtigte (z.B. als Verwalter, Testamentsvollstrecker, Insolvenzverwalter usw.) tätig werden. Vor der Inanspruchnahme ist nach § 191 Abs. 2 AO den zuständigen Berufskammern Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Nicht zu dem Personenkreis des § 35 AO zählt der geschäftlich bestellte Bevollmächtigte ohne Verwaltungsbefugnis. Auch der Sicherungsnehmer ist grundsätzlich kein Verfügungsberechtigter.

¹² BFH, Urt. v. 21.02.1989 - VII R 165/85 -, BStBl. 1989 491; BFH, Urteil v. 27.11.1990 - VII R 20/89 -, BStBl. 1991 II, 284

Grundsätzlich ist eine Bank kein Verfügungsberechtigter, auch wenn sie aufgrund von Sicherungsabtretungen nahezu sämtliche Kundenforderungen, Sicherungsübereignungen, Abwicklung des Zahlungsverkehrs über ein bei ihr geführtes Konto usw. erheblichen Einfluss auf den Steuerschuldner nimmt; Ausnahmen greifen ein bei weitergehenden Mitsprache- oder Verfügungsrechte als „faktische Geschäftsführer“.

Die Haftungsschuldner treten in ein unmittelbares Pflichtverhältnis zur Finanzbehörde. Mehrere Personen haften grundsätzlich nebeneinander, auch wenn nur einer von ihnen aufgrund interner Geschäftsverteilung für die steuerlichen Angelegenheiten zuständig ist. Eine Begrenzung der Haftung muss durch eine entsprechende förmliche Vereinbarung eindeutig geregelt sein. Ansonsten haben alle Haftungsschuldner die ihnen auferlegten steuerlichen Verpflichtungen (Buchführungs-, Erklärungs-, Mitwirkungs-, Auskunfts- und Steuerzahlungsverpflichtungen) zu erfüllen. Mit dem Erlöschen der Vertretungs- und Verfügungsmacht enden grundsätzlich auch die steuerlichen Verpflichtungen für die Zukunft.

4. Pflichtverletzung

a) Allgemeines

Die Haftung nach § 69 AO setzt voraus, dass die Vertreter die ihnen auferlegten Pflichten verletzt haben, durch positives Tun oder durch Unterlassen. Welche Pflichten die Vertreter treffen, ist in den §§ 34, 35 AO geregelt. Nach § 34 AO haben die Vertreter die steuerlichen Pflichten zu erfüllen, die den Vertretenen durch die AO und die Steuergesetze auferlegt sind. Insbesondere haben sie dafür Sorge zu tragen, dass die Steuern aus den Mitteln entrichtet werden, die sie verwalten. Maßstab ist die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns.

Die Vertreter haben u.a. Bücher und Aufzeichnungen zu führen (§§ 140 – 148 AO), Steuererklärungen abzugeben und zu berichtigen (§§ 149 – 153 AO), Steuern aus dem verwalteten Vermögen zu entrichten (§ 34 Abs. 1 S. 2 AO), die Vollstreckung in das verwaltete Vermögen zu dulden (§ 77 AO), Auskünfte zu erteilen (§ 93 AO), Mitteilungen nach den §§ 137 – 139 AO zu erstatten und Steuern für Rechnung eines Dritten einzuhalten und an das Finanzamt abzuführen (z. B. § 38 Abs. 3, § 41 Abs. 4 Nr. 2, § 44 Abs. 1 S. 3 EStG).

b) Auskunftspflicht nach § 93 AO

§ 93 AO normiert die Auskunftspflicht der Beteiligten und anderer Personen. Zur Erteilung einer Auskunft muss der Vertreter nur die Bücher, Aufzeichnungen und Geschäftspapiere heranziehen, die ihm zur Verfügung stehen. So ist er nicht verpflichtet, sich Einblick in Unterlagen zu verschaffen, die ein Dritter wie z.B. der Insolvenzverwalter im Besitz hat und deren Herausgabe er verweigert.¹³ Auskunftspflichtig ist derjenige, der seine Wahrnehmungen über Tatsachen durch Mitteilung gegenüber der Finanzbehörde kundgeben muss. Im steuerrechtlichen Verwaltungsverfahren sind Beteiligte und andere Personen zur Auskunft verpflichtet, wenn und soweit die Pflichterfüllung nicht durch allgemeine Pflichten Grenzen (Geeignetheit, Erfüllbarkeit, Erforderlichkeit, Verhältnismäßigkeit, Zumutbarkeit) eingeschränkt ist oder Auskunftsverweigerungsrechte (§ 101 ff. AO) in Anspruch genommen werden können. § 78 AO zählt auf, wer Beteiligter im jeweiligen steuerlichen Verwaltungsverfahren ist. Das ist z. B. im

¹³ Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 34 AO Rn. 45 und 45 a

Besteuerungsverfahren im engeren Sinne der Steuerschuldner, im Haftungsverfahren derjenige, der als Haftender in Anspruch genommen werden soll oder genommen worden ist.¹⁴

Die Finanzbehörden sind lediglich zur Aufklärung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts verpflichtet und berechtigt (§ 93 Abs. 1 S. 1 AO). Die Erforschung eines Sachverhalts, der für die Besteuerung irrelevant ist, liegt außerhalb des finanzbehördlichen Aufgabenbereichs (§ 85 AO). Die Auskunftspflicht einer Auskunftsperson ist folglich immer auf die Mitteilungen von Tatsachen beschränkt, die einen steuererheblichen Sachverhalt betreffen. Die Auskunftspflicht nach § 93 AO erstreckt sich auf alle für die Besteuerung erheblichen und im Einzelfall ermittlungsbedürftigen Tatsachen. Eine ausdrückliche Beschränkung auf steuererhebliche Sachverhalte, die zu einer Steuerpflicht in Deutschland führen, ist § 93 Abs. 1 AO nicht zu entnehmen. Der Sachverhalt, der für die Besteuerung relevant ist, bestimmt vorliegend § 69 AO. Der Anwendungsbereich des § 69 AO ist auf Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis im Sinne des § 37 AO beschränkt. Steueranspruch ist der abstrakte Anspruch des Steuergläubigers gegen den Steuerschuldner auf eine Geldleistung im Sinne des § 3 Abs. 1 AO.¹⁵ § 3 Abs. 1 S. 1 AO enthält die Legaldefinition der Steuer. Die Definition der Steuer nach § 3 Abs. 1 AO gilt unmittelbar für alle Steuern, die durch Bundesrecht geregelt sind.¹⁶ Dies ergibt sich aus § 1 AO. § 1 AO regelt den sachlichen, aber nicht den räumlichen Anwendungsbereich der AO. Der sachliche Anwendungsbereich ist auf Steuern beschränkt, die Bundesrecht oder Recht der europäischen Gemeinschaften geregelt sind. Auf Steuern, die durch Landesrecht geregelt sind, ist die AO nicht unmittelbar anwendbar. Die Auskunftspflicht nach § 93 AO und somit die Pflichtverletzung beschränkt sich daher auf die in § 1 AO angeführten Steuern.¹⁷

5. Steuerausfall als Haftungsschaden

Durch die Haftung nach § 69 AO sollen Steuerausfälle, die der Vertreter durch schuldhaftes Pflichtverletzung verursacht hat, ausgeglichen werden. Er haftet nur für den Betrag, der von den Steuerschulden des Vertretenen nicht entrichtet worden ist. Der durch die Pflichtverletzung verursachte Schaden kann nach § 69 S. 1 AO darauf beruhen, dass

- Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) nicht oder nicht rechtzeitig oder erhöht festgesetzt wurden oder die nicht oder nur teilweise bei Fälligkeit durch Zahlung oder Aufrechnung erfüllt wurden
- Steuervergütungen (z.B. überhöhte Umsatzsteuerüberschüsse) oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund im Sinne von § 35 Abs. 2, § 218 Abs. 1 AO gezahlt werden bzw. durch Nichtabgabe der berichtigten Umsatzsteueranmeldung der Rückzahlungsanspruch nicht festgesetzt worden ist.¹⁸ Hierzu gehört auch, dass durch unterlassene oder verspätete Steueranmeldung eine aussichtsreiche Vollstreckungs- oder Aufrechnungsmöglichkeit des Finanzamts vereitelt worden ist.

a) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

¹⁴ BFH, Urt. v. 18.03.1987 – II R 35/86 -, BStBl. 1987 II, 419, 420

¹⁵ Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 37 AO Rn. 9

¹⁶ Birk in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 3 AO Rn. 29

¹⁷ Birk in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 1 AO Rn. 7

¹⁸ BFH, Urt. v. 07.11.1989 - VII R 34/87 -, BFH/NV 1990, 618

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, für die der Vertreter als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden kann, sind Steueransprüche, Steuervergütungsansprüche, Haftungsansprüche, Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen gegen den Vertretenen, Erstattungsansprüche nach § 37 Abs. 2 AO sowie die in Einzelsteuergesetzen geregelten Steuererstattungsansprüche. Zu den steuerlichen Nebenleistungen gehören nicht nur die in § 69 S. 2 AO angeführten Säumniszuschläge nach § 240 AO, sondern auch Verspätungszuschläge nach § 152 AO, Zinsen nach §§ 233 - 237 AO und Zwangsgelder nach § 329 AO.¹⁹

Der Anwendungsbereich des § 69 AO und somit die Haftung des Vertreters ist auf Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis im Sinne des § 37 AO beschränkt. Der Steuerausfall als Haftungsschaden beschränkt sich daher auf die in § 1 angeführten Steuern.²⁰ Eine Haftung für ausländische Steuern ist daher nicht gegeben.

Die Ansprüche gegen den Erstschuldner müssen dem Grunde und der Höhe nach feststehen. Nicht erforderlich ist, dass der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis festgesetzt wird, d.h. der vorherige Erlass eines Steuerbescheides gegen den Erstschuldner ist für die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners nicht erforderlich. Die Finanzverwaltung kann den Haftenden unmittelbar in Anspruch nehmen und die Steuerschuld gegebenenfalls durch Schätzung (§ 162 AO) ermitteln. Im Verfahren gegen den Haftenden kann über das Bestehen des Anspruchs entschieden werden.

b) Nichtfestsetzung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis

Ein Haftungsschaden kann eintreten, wenn die Festsetzung des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis unterblieben ist. Die unterbliebene Festsetzung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis ist eine Folge der Verletzung der Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren. Der Haftungsschaden setzt voraus, dass der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis dem Grunde und der Höhe nach entstanden ist. Da die Steuern von der Finanzbehörde durch Steuerbescheid festgesetzt werden, ist von einer Nichtfestsetzung auszugehen, wenn kein Steuerbescheid erlassen wurde. In den Fällen der Steueranmeldung ist von einer Nichtfestsetzung auszugehen, wenn die Voraussetzungen des § 167 AO nicht vorliegen und die Steuern nicht im Abzugsverfahren (§§ 38 Abs. 1 S. 1, 43 Abs. 1, 50 a Abs. 1 EStG, § 18 Abs. 8 UStG, § 51 UStDV, § 7 Abs. 1 S. 3 VersStG) erhoben wurden. Die Nichtabgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung kommt einer Nichtfestsetzung gleich, da Steueranmeldungen in ihrer Wirkung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehen (§ 168 Abs. 1 S. 1 AO). Ist eine Steuererklärung unzutreffend oder unvollständig gewesen und wird deshalb die Steuer nicht in voller Höhe festgesetzt, so ist sie hinsichtlich des fehlenden Teils nicht festgesetzt. Dies gilt auch für die Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Umsatzsteuervoranmeldung.

c) Nicht rechtzeitige Festsetzung

¹⁹ BFH, Urt. v. 22.02.1980 - VI R 185/79 -, BStBl. 1980 II, 375; a.A Mösbauer, Die Haftung für die Steuerschuld, 1990, S. 56

²⁰ Birk in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 1 AO Rn. 7

Bei den Veranlagungssteuern ist die Bestimmung des Zeitpunktes, von dem an eine nicht rechtzeitige Steuerfestsetzung vorliegt, problematisch. § 155 Abs. 1 AO bestimmt lediglich, dass die Steuern durch Steuerbescheid festgesetzt werden. Eine zeitliche Vorgabe für die Steuerveranlagung enthält § 155 AO nicht. Bei Veranlagungssteuern (z.B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) liegt eine nicht rechtzeitige Festsetzung erst dann vor, wenn die Finanzverwaltung diese Steuern in Folge des Fehlens der Erklärung nicht zu der Zeit festgesetzt hat, zu der dies sonst nach dem Gang der Veranlagungsarbeit der Fall gewesen wäre.²¹ Der maßgebende Zeitpunkt ist bei Veranlagungssteuern spätestens dann erreicht, wenn die Abgabefrist für die Steuererklärungen des nächsten Jahres endet.²² In den Fällen der Steueranmeldung, für die eine Frist vorgesehen ist (z.B. § 18 Abs. 1 u. 2 UStG), ist im Hinblick auf § 168 S. 1 AO, der die Steueranmeldung der Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichstellt, mit Ablauf der Frist ohne Einreichung der Steueranmeldung davon auszugehen, dass die Festsetzung nicht rechtzeitig erfolgt ist.²³

d) Nichterfüllung

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis werden nicht erfüllt, wenn die geschuldete Leistung zum Fälligkeitszeitpunkt nicht getilgt und dadurch zum Erlöschen (§ 47 AO) gebracht worden ist. Sind die Ansprüche aus anderen Gründen als durch Erfüllung erloschen, so kommt eine Haftung nur noch bei Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei (§ 191 Abs. 5 S. 2 AO) in Betracht. Voraussetzung ist, dass der Anspruch festgesetzt worden ist und ein Leistungsgebot gegen den Schuldner ergangen ist. Dabei ist unerheblich, ob mit einer späteren Erstattung des Betrages oder anderweitigen Steuererstattungen gerechnet werden kann.

e) Nicht rechtzeitige Erfüllung

Eine nicht rechtzeitige Erfüllung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis ist gegeben, wenn sie bei Fälligkeit nicht angegeben und folglich nicht getilgt wurde.²⁴ Die Fälligkeit des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis richtet sich nach den Vorschriften der einzelnen Steuergesetze (§ 220 Abs. 1 AO). Fehlt es an einer besonderen gesetzlichen Regelung über die Fälligkeit wird der Anspruch grundsätzlich mit seiner Entstehung fällig, es sei denn, dass in einem nach § 254 AO erforderlichen Leistungsgebot eine Zahlungsfrist eingeräumt worden ist (§ 220 Abs. 2 AO). Ergibt sich in diesen Fällen der Anspruch aus der Festsetzung einer Steuer, Steuervergütung oder steuerlichen Nebenleistungen, so tritt die Fälligkeit nicht vor Bekanntgabe der Festsetzung ein. In Fällen der Steueranmeldung ist von dem Zeitpunkt auszugehen, in dem der Steueranspruch bei pflichtgemäßen Verhalten fällig geworden wäre.²⁵

Wird der Steueranspruch vor Fälligkeit oder rückwirkend gestundet (§ 222 AO), die Vollziehung des Steuerbescheids ausgesetzt (§ 361 Abs. 2 S. 1 und § 69 Abs. 2 S. 1 FGO), Zahlungsaufschub gewährt (§ 223 AO), so kommt eine Haftung mangels Fälligkeit nicht in Betracht.²⁶ Wird der Vertretene zwischen dem ursprünglichen und dem hinausgeschobenen

²¹ BGH, Urt. v. 01.03.1956 - 3 StR 462/55 -, BStBl. 1956 II, 441, 442

²² BFH, Urt. v. 18.03.1970 - I R 176/69 -, BStBl. 1970 II, 556, 558

²³ BFH, Urt. v. 11.12.1990 - VII R 85/88 -, BStBl. 1991 II, 282

²⁴ BFH, Urt. v. 12.04.1988 - VII R 131/85 -, BStBl. 1988 II, 742, 744

²⁵ BFH, Urt. v. 12.04.1988 - VII R 131/85 -, BStBl. 1988 II, 742, 744

²⁶ BFH, Urt. v. 26.02.1991 - VII R 107/89 -, BFH/NV 1991, 578

Fälligkeitszeitpunkt zahlungsunfähig, hat der Vertreter seine Pflicht zur rechtzeitigen Erfüllung des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis nicht verletzt. Er kann nicht haftbar gemacht werden. Werden diese Maßnahmen indessen nachträglich und ohne Rückwirkung getroffen, so wird dadurch die bereits entstandene Haftungsschuld nicht berührt.²⁷

Vollstreckungsaufschub (§ 258 AO) und Niederschlagung (§ 261 AO) lassen die Fälligkeit unberührt, sie verhindern daher die Entstehung des Haftungsanspruchs nicht. Entsprechendes gilt für die Schonfrist nach § 240 Abs. 3 AO: Das Ausnutzen der Schonfrist von 5 Tagen bedeutet eine nicht rechtzeitige Erfüllung. Der Geschäftsführer einer GmbH haftet für die nicht an das Finanzamt abgeführte Lohnsteuer auch dann, wenn nach dem Fälligkeitszeitpunkt aber innerhalb der Schonfrist unerwartet die Zahlungsunfähigkeit der GmbH eintritt, so dass ihm die beabsichtigte Steuerentrichtung innerhalb der Schonfrist nicht mehr möglich ist.²⁸

f) Zahlung von Steuervergütungen und -erstattungen ohne rechtlichen Grund

Werden Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund ausgezahlt oder ist der rechtliche Grund später weggefallen, so schuldet der Empfänger die zurückzuzahlenden Beträge nach § 37 Abs. 2 AO. Die Haftung nach § 69 AO erstreckt sich auch auf derartige Rückforderungsansprüche.

6. Kausalität

Die Pflichtverletzung des Haftungsschuldners muss für den steuerlichen Schaden ursächlich sein. Ursächlichkeit i.S.d. Äquivalenztheorie ist gegeben, wenn feststeht, dass ohne die Pflichtverletzung der Schaden nicht eingetreten wäre. Die Weite der Äquivalenztheorie wird wie im Zivilrecht durch die Adäquanztheorie begrenzt. Danach muss die Pflichtverletzung allgemein oder erfahrungsgemäß geeignet gewesen sein, den Erfolgseintritt herbeizuführen. Der Schadenseintritt darf nicht außerhalb aller Wahrscheinlichkeit gelegen haben.²⁹

So ist z.B. eine eventuelle Pflichtverletzung des Vertreters im Anmeldungs- und Festsetzungsverfahren nicht oder nur teilweise ursächlich für das Nichtzahlen von Steuern, wenn Mittel im Sinne vom § 34 Abs. 1 S. 2 AO nicht oder nicht ausreichend vorhanden waren³⁰ oder wenn diese im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerschuld nicht mehr befugt war, über Mittel der Gesellschaft zu verfügen.³¹ Stehen z.B. zur Begleichung von Umsatzsteuer- bzw. Körperschaftsteuerschulden keine ausreichenden Mittel zur Verfügung, betrifft die Schmälerung des Steueranspruchs nur einen Teil der Steuerschuld, und zwar in dem Umfang, indem der nach § 69 AO gesetzlich zur Haftung Verpflichtete das Finanzamt gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt hat (Grundsatz der anteiligen Tilgung).³² Eine Bevorzugung sowie eine

²⁷ BFH, Urt. v. 09.12.1955 – IV 397/54 U, BStBl. 1956 III, 66; BFH, Urt. v. 20.04.1982 – VII R 96/79 -, BStBl. 1982 II, 521; BFH, Urt. v. 17.09.1987 - VII R 62 -, BFH/NV 1988, 7

²⁸ BFH, Urt. v. 11.12.1991 - VII R 85/88 -, BStBl. 1991 II, 282; BFH, Urt. v. 17.11.1992 – VII R 13/92 -, BStBl. 1993 II, S. 471

²⁹ BFH, Urt. v. 17.02.1989 - III R 35/8 -, BStBl. 1990 II, 263, 265

³⁰ BFH, Urt. v. 02.03.1993 – VII R 90/90 -, BFH/NV 1994, 526

³¹ BFH, Urt. v. 17.11.1992 - VII R 13/92 -, BStBl. 1993 II, 471; BFH, Urt. v. 23.08.1994 - VII R 134/92 -, BFH/NV 1995, 570; BFH, Urt. v. 16.07.1996 - VII R 133/95 -, BFH/NV 1997, 4

³² BFH, Urt. v. 26.04.1984 - V R 128/79 -, BStBl. 1984, 776; BFH, Urt. v. 26.03.1985 – VII R 139/81 -, BStBl. 1985 II, 539; BFH, Urt. v. 14.07.1987 – VII R 188/82-, BStBl. 1988 II, 172

Benachteiligung des Steuergläubigers gegenüber den übrigen Gläubigern ist nicht zulässig.³³ Es gilt der Grundsatz der Gleichbehandlung aller Gläubiger.

Nach § 69 AO haften die in den §§ 34, 35 AO bezeichneten Personen (z.B. Geschäftsführer einer GmbH), soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis in Folge vorsätzlicher oder grober fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Grund und Umfang der Haftung hängen folglich davon ab, ob und inwieweit zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung und dem eingetretenen Steuerausfall ein Kausalzusammenhang besteht.

Ein solcher Kausalzusammenhang ist unter anderem zu bejahen, wenn der Geschäftsführer den Grundsatz der anteiligen Tilgung nicht beachtet hat. Es besteht insoweit die Verpflichtung, alle Gläubiger etwa im gleichen Verhältnis zu bedienen. Wird das Finanzamt bei der Verteilung der verwalteten Mittel benachteiligt, kann eine Haftung über den Betrag erfolgen, der dem Finanzamt bei gleichmäßiger Verteilung zugestanden hätte. An den haftungsbegründenden Ursachenzusammenhang zwischen Pflichtverletzung und Steuerausfall wird es aber jedenfalls dann fehlen, wenn der Haftende sämtliche Gläubiger, so auch den Fiskus, aus unzureichenden Mitteln in etwa gleichmäßig befriedigt hat oder wenn er bei Fälligkeit über keinen weiteren Zahlungsmittel des Steuerschuldners verfügte, solche auch nicht beschaffen konnte. Insoweit geht eine Haftung ins Leere. Der Haftungsschuldner ist zudem nicht verpflichtet, verfügbare, aber möglicherweise nicht ausreichende Mittel vorrangig, also vor den privaten Gläubigern, zur Tilgung von Ansprüchen des Finanzamts zu verwenden.

Eine vollumfängliche Haftung kann allerdings dann in Frage kommen, wenn der Geschäftsführer durch vorsätzliches oder zumindest grob fahrlässiges Verhalten, wie z.B. durch Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger oder durch Entnahme liquider Mittel sich außer Stande sieht, eine bereits entstandene, aber erst künftig fällig werdende Steuerforderung im Zeitpunkt der Fälligkeit zu tilgen. Die Haftungssumme bemisst sich dann danach, in welcher Höhe der Fiskus bei pflichtgemäßem Verhalten befriedigt worden wäre.

Die Vollhaftung greift auch dann, wenn der Fiskus durch eine unterlassene oder verspätete Steueranmeldung um eine aussichtsreiche Vollstreckungsmöglichkeit gebracht wird. Die Haftung beläuft sich auf die Summe, die bei ordnungsgemäßer rechtzeitiger Voranmeldung die verkürzten Steuern ohne weiteres vom Finanzamt hätte beigetrieben werden können.

Ist es durch eine unvollständige Umsatzsteuervoranmeldung zu einer Auszahlung von lauffrechenbaren Vorsteuern gekommen, kann der Verantwortliche bei Vorlegen der übrigen Voraussetzungen in voller Höhe haften.

Es gibt keine Rechtsnorm, die vorschreibt, den Fiskus bei Konkursreife vorab zu befriedigen. Reichen die verfügbaren Mittel nicht zur Tilgung aller Steuerschulden aus, begründet die Nichtbeachtung des Grundsatzes der anteiligen Tilgung den Schuldvorwurf. Eine Haftung kommt nur in Höhe des Differenzbetrages in Betracht, mit dem die errechnete Tilgungsquote unterschritten wird. Bei der Ermittlung der Tilgungsquote und des sich daraus ergebenden Haftungsbetrages ist nicht auf einzelne Fälligkeitszeitpunkte der ausgefallenen Steuerbeträge, sondern auf den gesamten Haftungszeitraum abzustellen. Die Feststellung der Verhältnisse zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten würde die Finanzbehörde, die für die Pflichtverletzung und

³³ BFH, Urt. v. 26.07.1980 – VII R 83/87 -, BStBl. 1988 II, 859; BFH, Urt. v. 26.08.1992 - VII R 50/91 -, BStBl. 1993 II, 8

das Verschulden die objektive Feststellungslast trägt, mit Ermittlungsschwierigkeiten belasten, die nach Ansicht des BFH „im Hinblick auf die Praktikabilität der Geschäftsführerhaftung“ unangemessen wären.³⁴ Der Haftungsbetrag wird danach wie folgt ermittelt:

1) Der maßgebende Haftungszeitraum beginnt mit der ersten Steuersäumigkeit und endet, wenn keine Mittel mehr verfügbar sind, also insbesondere mit Zahlungseinstellung oder mit Eröffnung des Konkurs- bzw. Insolvenzverfahrens.

2) Die Gesamtverbindlichkeiten ergeben sich aus den Verbindlichkeiten bei Beginn und den Zu- und Abgängen (nicht Tilgungsleistungen) während des Haftungszeitraums. Zu den Gesamtverbindlichkeiten gehören auch die Steuerverbindlichkeiten unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge während des Haftungszeitraums.

3) Aus dem Verhältnis der Steuerverbindlichkeiten zu den Gesamtverbindlichkeiten ergibt sich die Quote, in deren Höhe die vorhandenen Mittel zur Tilgung der Steuerschulden hätte eingesetzt werden müssen.

4) In einem weiteren Schritt ist zu ermitteln, welche Zahlungsmittel im Haftungszeitraum zur Tilgung der Gesamtverbindlichkeiten zur Verfügung standen. Von diesen Mitteln musste ein der Quote zu 3) entsprechender Teil an das Finanzamt entrichtet werden.

5) Der Haftungsbetrag ergibt sich aus der Differenz zwischen dem rechnerischen Tilgungsbetrag nach 4) und den tatsächlich geleisteten Steuerzahlungen.

6) In der nach den dargestellten Grundsätzen aufgestellte Vergleichsrechnung sind die Lohnsteuerbeträge nicht einzubeziehen, d.h. „haftungsneutral“ einerseits bei der Ermittlung der Gesamtverbindlichkeiten und andererseits bei der Zusammenstellung der verfügbaren Mittel zu kürzen. Denn die Pflicht zur vorrangigen Tilgung der Lohnsteuer darf sich nicht bei der Haftung für andere Steuerschulden zu Ungunsten des Haftungsschuldners auswirken.³⁵ In der Finanzverwaltung wird dem gegenüber mit der Berufung auf das Grundsatzurteil des BFH vom 14.07.1987³⁶ überwiegend die Auffassung vertreten, die Lohnsteuer sei bei der Berechnung der Gesamtverbindlichkeiten einzubeziehen, bei der Berechnung der Haftungssumme jedoch wieder auszuklammern.³⁷ Das führt dazu, dass die jeweilige Höhe der Lohnsteuerabzugsbeträge die Haftungsquote (für andere Steuern) beeinflusst, die Zahlung der Lohnsteuer aber für diese Quote neutral ist. Soweit die Verwaltungsauffassung zu ungereimten Ergebnissen führt, bleibt die Möglichkeit, diese im Rahmen der Ermessensausübung zu korrigieren.

7. Verschulden

Die Pflichtverletzung führt nur dann zu einem Haftungsanspruch, wenn der Vertreter die ihm gesetzlich auferlegten steuerlichen Pflichten schuldhaft, d.h. vorsätzlich oder grob fahrlässig, verletzt hat. Leichte Fahrlässigkeit begründet keine Haftung. Das Verschulden ist von Amts wegen in jedem Einzelfall zu prüfen. Vorsatz bedeutet Kenntnis der Pflichten und bewusste

³⁴ BFH, Urt. v. 11.07.1989 - VII R 81 -, BStBl. 1990 II, 357

³⁵ FG Düsseldorf, Urt. v. 28.01.1997 – 11 K 1138/92 - EFG 1997, 648; Buciek, BB 1989, 2303; Prugger, INF 1990, 343

³⁶ BFH, Urt. v. 14.07.1987 - VII R 188/82 -, BStBl. 1988 II, 172

³⁷ vgl. Verfügung der OFD Magdeburg vom 23.11.1994, BB 1995, 82

Verletzung dieser steuerlichen Pflichten. Nicht erforderlich ist das Bewusstsein, dass durch dieses Verhalten ein Schaden des Fiskus eintritt. Grob fahrlässig handelt, wer nach seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen die Pflichten in ungewöhnlich großem Maße verletzt. Für die Abgrenzung zwischen leichter und grober Fahrlässigkeit kommt es auf die gesamten Umstände des Einzelfalls an.

Bedient sich der Vertreter bei der Erfüllung der steuerlichen Pflichten der Hilfe eines Steuerberaters, kommt eine Haftung nur in Betracht, wenn sich der Vertreter das vorsätzliche oder grob fahrlässige Verhalten des steuerlichen Beraters bei der Erfüllung der steuerlichen Pflichten im Rahmen seiner Haftung nach § 69 AO zurechnen lassen müsste. Den Vertreter treffen in diesem Fall Überwachungspflichten. Welche Überwachungsmaßnahmen von einem Vertreter zu treffen sind, wenn er die Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten auf Mitarbeiter überträgt, hängt weitgehend von den Umständen des Einzelfalls ab. Bei unterlassener Überwachung eines sorgfältig ausgewählten, mit steuerlichen Angelegenheiten beauftragten Mitarbeiters liegt ein die Vertreterhaftung begründendes, grob fahrlässiges Verhalten in der Regel nur dann vor, wenn die Überwachungsmaßnahmen, zu deren Vornahme im Einzelfall Anlass bestand, auch geeignet gewesen wären, die Beanstandungen zu verhindern.³⁸

Sind in der GmbH mehrere Geschäftsführer bestellt, trifft jeden von ihnen die Pflicht zur Geschäftsführung und somit auch grundsätzlich die Verantwortung für die Geschäftsführung im Ganzen. Allerdings kann durch Gesellschaftsvertrag, förmlichen Gesellschafterbeschluss oder Geschäftsordnung die Verantwortung eines Geschäftsführers für die Erfüllung der steuerlichen Angelegenheiten, diese diesem zugewiesen sind, begrenzt werden. Das Finanzamt kann nur denjenigen in Haftung nehmen, der auch für die steuerlichen Belange der GmbH verantwortlich war. Ein zum Beispiel ausschließlich auf den technischen Bereich verantwortlicher Geschäftsführer kann insoweit nicht als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden. Es empfiehlt sich daher die Aufgabenverteilung (kaufmännisch/technischer Bereich) vorher schriftlich festzulegen, um die Geschäftsführerhaftung zu begrenzen. Die Begrenzung gilt aber nur, solange kein Anlass besteht, an der Erfüllung der steuerlichen Verpflichtung durch den hierfür zuständigen Geschäftsführer zu zweifeln. Bei nicht ordnungsgemäßer Erfüllung der steuerlichen Angelegenheiten muss sich auch der nach den vertraglichen Abreden lediglich für den technischen Bereich verantwortliche Geschäftsführer um die steuerlichen Belange kümmern. Gegebenenfalls muss er auch von seinem Amt zurücktreten, falls er sich gegenüber den anderen Geschäftsführern nicht durchsetzen kann. Ansonsten haftet auch er nach § 69 AO. Der Grundsatz der Gesamtverantwortung lässt sich nicht völlig ausschalten.³⁹

8. Umfang der Haftung

Der Anwendungsbereich des § 69 AO ist auf Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis im Sinne des § 37 AO beschränkt. Die Haftungsvorschriften der §§ 69 ff. AO beschränken sich darauf, Steuern und steuerliche Nebenleistungen im Sinne von § 3 Abs. 1 und Abs. 3 AO zu sichern. Darum begründen Steuerhinterziehungsdelikte und Steuerordnungswidrigkeiten, die ausländische Steuern zum Gegenstand haben (§§ 370 Abs. 6, 374 Abs. 2, 378 Abs. 2 S. 2 AO), keine Haftung nach §§ 69 ff. AO.⁴⁰

³⁸ BFH, Urt. v. 30.08.1994 – VII R 101/92 -, BStBl. 1995 II, 278; BFH, Urt. v. 27.11.1990 – VII R 20/89 -, BStBl. 1991, 284

³⁹ BFH, Urt. v. 26.04.1984 - V R 128/79 -, BStBl. 1984 II, 776, 777

⁴⁰ Tipke/Kruse, Kommentar AO/FGO, vor § 69 Rn 9

9. Haftungszeitraum

Der Haftungszeitraum beginnt grundsätzlich mit dem Tag der ältesten Fälligkeit, der für die Haftung in Frage kommenden Ansprüche. Der Rechtsprechung folgend, darf die Finanzbehörde jedoch auf einen früheren Beginn des Haftungszeitraumes pochen,

- wenn die Jahreserklärung zu spät abgegeben worden ist und die Steuerfestsetzung und demzufolge die Fälligkeit in eine Zeit fällt, in der die Liquiditätslage sich gegenüber dem Zeitpunkt, zu dem die Abschlusszahlung bei ordnungsgemäßer Erklärung fällig geworden wäre, verschlechtert hat;
- wenn Umsätze schuldhaft nicht rechtzeitig vorangemeldet und erst im Rahmen einer Außenprüfung festgestellt werden. Hier ist nicht die Fälligkeit der Jahresnachzahlung maßgebend, sondern die Finanzverwaltung wird unter Berufung auf die BFH-Rechtsprechung auf den früheren Fälligkeitszeitpunkt der Vorauszahlungen abstellen.⁴¹

Der Haftungszeitraum endet mit dem Zeitpunkt, in dem der Steuerschuldner zahlungsunfähig geworden ist. Die Finanzverwaltung wird in der Regel auf den Tag des Antrages auf Insolvenzeröffnung oder auch auf den Tag der Insolvenzeröffnung abstellen. Es sollte insoweit geprüft werden, ob nicht ein früherer Zeitpunkt nachweislich in Frage kommt. Das Ende des Haftungszeitraums kann sich auch durch Niederlegung bzw. Rücktritt des/vom Geschäftsführeramt ergeben. Die Haftung gilt jedoch solange, wie ein Geschäftsführer im Handelsregister eingetragen ist.

10. Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung

Haftungsschuldner werden durch Bescheid in Anspruch genommen. Der Haftungsbescheid ist schriftlich zu erteilen (§ 191 Abs. 1 S. 2 AO). Die Geltendmachung der Haftung steht im Ermessen der Finanzverwaltung. Ob eine Person als Haftungsschuldner in Frage kommt, hat das Finanzamt nach pflichtgemäßem Ermessen zu prüfen (§ 191 Abs. 1 S. 1 AO). Aus dem Haftungsbescheid muss sowohl das Entschließungsermessen als auch das Auswahlermessen klar ersichtlich sein. Wird nur eine Ermessensentscheidung im Haftungsbescheid nicht nachvollziehbar dargestellt, muss gegen den Haftungsbescheid Einspruch eingelegt und Aussetzung der Vollziehung beantragt werden. Bei der Begründung des Entschließungsermessens muss die Abwägung des Für und Wieder der Inanspruchnahme umfassend zum Ausdruck gebracht werden. Hierzu gehört insbesondere, dass der potentielle Haftungsschuldner klar erkennen kann, weshalb er oder eine mögliche weitere Person an Stelle des eigentlichen Steuerschuldners in Anspruch genommen wird (z.B. Hinweis auf Insolvenzeröffnung, erfolglose Beitreibungsmaßnahmen). Sofern mehrere Personen als Geschäftsführer die steuerliche Verpflichtung zu erfüllen hatten und das Finanzamt nur einen der potentiellen Haftungsschuldner in Anspruch nimmt, muss es spätestens in der Einspruchsentscheidung darlegen, warum es neben dem Haftungsschuldner nicht auch die übrigen für die Haftung in Frage kommenden Personen in Anspruch genommen hat. Dies betrifft

⁴¹ BFH, Urt. v. 12.04.1988 – VII R 131/85 -, BStBl. 1988 II, 742, BFH, Urt. v. 12.07.1988 – VII R 4/88 -, BStBl. 1988 II, 980

die Frage nach der Ausübung des Auswahlmessens. Der Umstand der Leistungsfähigkeit darf als Auswahlkriterium keine Rolle spielen.

11. Gewährung von rechtlichem Gehör, Art. 103 Abs. 1 GG

Das Finanzamt gewährt vor Erlass eines Haftungsbescheides dem Geschäftsführer zunächst rechtliches Gehör. Nicht empfehlenswert ist, die Anfrage einfach zu ignorieren, bzw. den Einspruch unbegründet zu lassen. Zumindest sollte auf Zahlungsschwierigkeiten hingewiesen werden, da auch bei Obsiegen in einem möglichen späteren finanzgerichtlichen Verfahren dem Finanzamt kein Vorwurf gemacht werden kann, dass es mangels Anhaltspunkte keine entsprechenden eigenen Ermittlungen angestrengt hat. Die Kosten würden insoweit dem Kläger auferlegt, denn der Haftungsschuldner trägt die Feststellungslast für die Tatsachen, die zu einer Einschränkung oder gar zum Ausschluss der Haftung führen können.

IV. Haftung des Vertretenen (§ 70 AO)

Soweit die in §§ 34 und 35 AO bezeichneten Haftungsschuldner eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerkürzung begehen oder daran teilnehmen, haften die Vertretenen bezüglich des Hinterziehungs- bzw. des leichtfertig verkürzten Steuerbetrags oder der dadurch ungerechtfertigter Weise erlangten Steuervorteile. Die Vorschrift hat insbesondere auf dem Gebiet des Zoll- und Verbrauchssteuerrechts Bedeutung. Eine Haftung entfällt, wenn der Vertretene aus der Tat keinen Vermögensvorteil erlangt hat oder demjenigen, der die Steuerhinterziehung bzw. die leichtfertige Steuerverkürzung begangen hat, sorgfältig ausgewählt und beaufsichtigt hat (§ 70 Abs. 2 AO).

V. Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers (§ 71 AO)

1. Allgemeines

Für den Bereich der Steuerhinterziehung ist § 71 AO die zentrale Haftungsvorschrift. Danach haften Steuerhinterzieher und Teilnehmer für die verkürzten Steuern und die zu Unrecht gewährten Steuervorteile sowie für die Hinterziehungszinsen. Während § 69 AO die vertretungs- und verfügungsberechtigten Personen umfasst, haften nach § 71 AO bei Steuerhinterziehung und Steuerhehlerei alle natürlichen Personen, die mit Steuerangelegenheiten eines Steuerpflichtigen zu tun haben. Sie haften auch dann, wenn sie nicht Angestellter des Steuerpflichtigen sind.

§ 71 AO begründet wie § 69 AO eine Haftung auf Schadenersatz.⁴² Die Haftung soll den durch Steuerhinterziehung (§ 370 AO) oder Steuerhehlerei (§ 374 AO) verursachten Vermögensschaden des Fiskus ausgleichen.⁴³ § 71 AO greift nicht ein, wenn der Schaden auch ohne das pflichtwidrige Verhalten der Verantwortlichen entstanden wäre.⁴⁴

⁴² BFH, Urt. v. 26.08.1992 - VII R 50/91 -, BStBl. 1993 II, 8

⁴³ BFH, Urt. v. 13.07.1994 - I R 112/93 -, BStBl. 1995 II, 198; BFH, Urt. v. 21.06.1994 - VII R 34/92 -, BStBl. 1995 II, 230

⁴⁴ BFH, Urt. v. 13.07.1994 - I R 112/93 -, BStBl. 1995, 198; BFH, Urt. v. 21.06.1994 - VII R 34/92 -, BStBl. 1995, 230

Obwohl die Vorschrift wie § 70 AO ihren Ursprung im Bereich der Zölle und Verbrauchsteuern hat, lässt § 71 AO jeden Täter oder Teilnehmer einer Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei für den eingerichteten Schaden haften, soweit er nicht Steuerschuldner ist.

2. Gegenstand der Haftung

Gehaftet wird für die durch die Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei verkürzten Steuern und die zu Unrecht gewährten Steuervorteile. Außerdem umfasst die Haftung Hinterziehungszinsen nach § 235 AO. Für Säumniszuschläge wird nicht gehaftet.

3. Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei

Die Haftung nach § 71 AO setzt Steuerhinterziehung (§ 370 AO) oder Steuerhehlerei (§ 374 AO) voraus. Objektiver und subjektiver Tatbestand müssen erfüllt sein. Die Haftung nach § 71 AO setzt voraus, dass die Vortat vollendet ist. Der Versuch der Steuerhinterziehung begründet keine Haftung, weil dadurch kein Haftungsschaden eintritt. Der Tatbestand der §§ 370, 374 AO kann auch durch Unterlassung erfüllt werden, wenn für den Täter eine Rechtspflicht zum Handeln besteht. Hinsichtlich des subjektiven Tatbestandes genügt bedingter Vorsatz. Die Taten muss der Täter schuldhaft begangen haben. Schuldausschließungs- oder Entschuldigungsgründe dürfen nicht vorliegen.

4. Täter und Teilnehmer

Die Haftung trifft nicht nur den oder die Täter (Einzeltäter und Mittäter), sondern auch die Teilnehmer, also Anstifter und Gehilfen. Die Haftung besteht nur, soweit Täter und/oder Teilnehmer keine Steuerschuldner sind. Schuldnerschaft schließt eine zusätzliche Haftung gem. § 71 AO aus.

5. Feststellung der Delikte

Ob Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei gegeben ist, haben die Finanzbehörden und das Finanzgericht zu entscheiden. Sie haben den Sachverhalt vom Amts wegen aufzuklären.⁴⁵ Dabei haben Sie das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale einer Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei nicht nach den Vorschriften der StPO, sondern nach den Vorschriften der AO und FGO zu prüfen. Die Frage der Tatbestandserfüllung ist eine strafrechtliche Vorfrage im Rahmen der Entscheidung über die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheids. Eine strafgerichtliche Verurteilung ist weder erforderlich, noch sind Finanzbehörden oder Finanzgerichte daran gebunden. Die Finanzbehörde hat das Vorliegen einer Steuerhinterziehung ohne Bindung an eine etwaige strafgerichtliche Verurteilung eigenständig zu ermitteln.⁴⁶

6. Umfang der Haftung

⁴⁵ FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 06.02.1990 – 5 K 1190/89 -, EFG 1991, 4

⁴⁶ FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 06.02.1990 – 5 K 1190/89 -, EFG 1991, 4

Gehaftet wird für die verkürzten Steuern, die zu Unrecht gewährten Steuervorteile und für Hinterziehungszinsen, nicht aber für Säumniszuschläge. Ebenso wie bei der Haftung nach § 69 AO gilt auch für die Haftung nach § 71 AO, dass sich die Haftungsvorschrift lediglich darauf beschränkt, Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis im Sinne des § 37 AO und somit Steuern und steuerliche Nebenleistungen im Sinne von § 3 Abs. 1 u. 3 AO zu sichern.⁴⁷ Auf Grund des Anwendungsbereichs begründen Steuerhinterziehungsdelikte oder Steuerordnungswidrigkeiten, die ausländische Steuern zum Gegenstand haben (§ 370 Abs. 6, § 374 Abs. 2, § 378 Abs. 1 S. 2 AO), keine Haftung nach § 71 AO.⁴⁸

VI. Schlußbetrachtung

Die Haftung im Steuerrecht spielt in der täglichen Praxis eine gewichtige Rolle. Daher ist das Verständnis der Systematik der Haftungsnormen von großer Bedeutung. Zu achten ist auf die §§ 191, 192 AO, die den Erlass von Haftungs- und Duldungsbescheid normieren. Sie setzen das Bestehen entsprechender materieller Haftungsvorschriften bzw. gesetzlicher Grundlagen von Duldungsansprüchen voraus. In der Praxis kommt die Inanspruchnahme des Geschäftsführers nach § 69 AO am Häufigsten vor. Die Kenntnis der Rechtsprechung ist von besonderer Wichtigkeit.

⁴⁷ Rüsken in Klein, Kommentar zur AO § 71 Rn 12 unter Verweis auf § 69 Rn 111

⁴⁸ Tipke/Kruse, Kommentar AO/FGO, vor § 69 Rn 9