

PAPER DETAILS

TITLE: -

AUTHORS: Engin KARABULUT

PAGES: 99-157

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7089>

Die steuerliche Inhaftungnahme gesetzlicher Vertreter nach der deutschen Abgabenordnung

*Assist.-Prof. Dr. iur. Engin Karabulut**

Einleitung

In § 33 Abs. 1 AO ist der Begriff des Steuerpflichtigen legaldefiniert. Dieser Gesetzesbestimmung zufolge ist vor allen Steuerpflichtiger, „wer eine Steuer schuldet“. Ebenso ist Steuerpflichtiger, wer „für eine Steuer haftet“. In der Konsequenz dieser gesetzeterminologischen Begriffsklärung muss im Steuerrecht zwischen „Schulden einer Steuer“ und „Haften für eine Steuer“ unterschieden werden. Das Schulden einer Steuer beinhaltet die Verpflichtung zur Entrichtung der Steuer. Wird diese Verpflichtung nicht erfüllt, tritt eine Haftung für die Nichterfüllung ein und der Steuergläubiger kann unter bestimmten rechtlichen Voraussetzungen auf das Vermögen des Steuerschuldners zugreifen. Der Steuerschuldner haftet somit für die eigene Steuerschuld. Dies wird auch „Eigenhaftung“ genannt.¹ Sehen Steuergesetze neben einer Steuerschuld zusätzlich eine „Haftung für eine Steuer“ vor, folgt aus dem Vorstehenden, dass damit eine Haftung für eine fremde Steuerschuld² gemeint ist. Demgemäß kann die Haftung im Steuerrecht als das Einstehenmüssen für eine fremde Schuld definiert werden.³ In der Literatur ist auch schlicht von

* Inhaber des Lehrstuhls für öffentliches Finanzrecht an der Juristischen Fakultät der Fatih Universität

¹ Tipke/Lang, § 7 Rn. 48: „Wer schuldet, haftet; keine Steuerschuld ohne Haftung.“

² Dagegen wird etwa im Zivilrecht unter „Haftung“ die Einstandspflicht für eigene Schulden verstanden (so etwa auch Stadie, Rn. 131).

³ Siehe auch BFH-Urteil vom 12.10.1999, VII R 98/98, BStBl 2000 II 486. Vgl. Birk/Desens/Tappe, Rn. 301; Intemann, in: Pahlke/Koenig, § 69 AO Rn. 1

„Fremdhaftung“ die Rede.⁴ Die steuerliche Haftung hat zur Folge, dass nicht nur das Vermögen des Steuerschuldners, sondern auch das des Haftenden für die Erfüllung der Steuerschuld herhalten muss und dem Zugriff des Steuergläubigers ausgesetzt ist. Mit der Haftung wird also der Steueranspruch gesichert.⁵

Im Steuerrecht ist Grundvoraussetzung für eine Haftung, dass ein gesetzlicher Haftungstatbestand erfüllt ist. Haftungstatbestände lassen sich sowohl in Einzelsteuergesetzen als auch in der Abgabenordnung finden. Die sich aus der Abgabenordnung ergebenden Haftungstatbestände sind in *persönliche* und *dingliche* Haftungstatbestände zu untergliedern. Die letztgenannten Haftungstatbestände zeichnen sich dadurch aus, dass mit der Steuer dinglich *belastete Sachen* als Sicherheit für den Anspruch des Steuergläubigers dienen.⁶ Hingegen steht die persönliche Haftung für die Einstandspflicht eines Dritten mit dem *gesamten persönlichen Vermögen*.

Anknüpfungspunkt für eine persönliche Haftung kann eine Pflichtverletzung des Dritten sein, durch welche die Durchsetzung eines Steueranspruchs gefährdet wird.⁷ Die Haftung wegen Pflichtverletzungen⁸ ist speziell in den Fällen geboten, in denen der Dritte in einem gesetzlichen Vertretungsverhältnis zu einer Person steht, mithin der Dritte gesetzlicher Vertreter dieser Person ist. Wie sich aus § 34 Abs. 1 S. 1 AO ergibt, obliegt den gesetzlichen Vertretern (selbst nicht handlungsfähiger⁹) natürlicher und juristischer Personen die Erfüllung deren steuerlicher Pflichten. In Satz 2 der zitierten Vorschrift wird die Steuerzahlungspflicht herausgehoben und akzentuiert, dass die gesetzlichen Vertreter insbesondere für die Entrichtung der Steuern aus den Mitteln zu sorgen haben, die sie verwalten. Sanktioniert ist die Verletzung dieser und der übrigen, dem gesetzlichen Vertreter auferlegten steuerlichen Pflichten des Vertretenen

⁴ So etwa Tipke/Lang, § 7 Rn. 48 f.

⁵ So auch Tipke/Lang, § 7 Rn. 48 f.

⁶ Birk/Desens/Tappe, Rn. 302

⁷ Birk/Desens/Tappe, Rn. 304. Siehe auch Tipke/Lang, § 7 Rn. 51

⁸ So Stadie, Rn. 134

⁹ Ebenso Blesinger, S. 22

mit einer Haftung gemäß § 69 AO. Satz 1 dieser Gesetzesnorm ordnet an, dass die in § 34 AO genannten gesetzlichen Vertreter haften, „soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden“.¹⁰ Folge dieser öffentlich-rechtlichen – und daher zivilrechtlich nicht abdingbaren¹¹ – Haftung ist, dass eine Sonderverbindlichkeit zwischen dem Haftenden und dem Fiskus¹² besteht, die den zivilrechtlichen Individualansprüchen aus rechtsgeschäftlicher Haftung, Vertrauenshaftung und unerlaubter Handlung vergleichbar ist.¹³ Ebenso wie bei den genannten zivilrechtlichen Ansprüchen haftet der gesetzliche Vertreter nach § 69 AO persönlich und unbeschränkt.¹⁴

Mit der Haftungsnorm für gesetzliche Vertreter wird der Gesetzeszweck verfolgt, die durch dessen grob fahrlässige oder vorsätzliche Pflichtverletzungen verursachten Steuerausfälle auszugleichen.¹⁵ Trotz ihrer dem Ausgleich von Steuerausfällen dienenden Funktion ist die vorgesehene Haftung aber materiell-rechtlich keine Ausfallhaftung, d.h. sie greift unabhängig davon, ob der Schuldner die Steuer zahlen kann.¹⁶ Ihr kommt indes – jedenfalls nach ständiger Rechtsprechung des BFH – der Charakter einer Schadensersatzhaftung zu.¹⁷ Die Rechtfertigung hierfür

¹⁰ Diese Haftung für Steueransprüche des Vertretenen ist nicht zu verwechseln mit der steuerstrafrechtlichen Verantwortlichkeit. Während es bei Letzterem um die Frage geht, ob und inwiefern gesetzliche Vertreter für strafwürdiges Verhalten im Zusammenhang mit ihrer Vertretungstätigkeit zur Verantwortung gezogen werden können, steht bei Ersterem die Frage im Mittelpunkt, unter welchen Voraussetzungen gesetzliche Vertreter für ungetilgte Steuerschulden des Vertretenen mit ihren eigenen Mitteln einzustehen haben.

¹¹ BFH-Beschluss vom 12.7.1983, VII B 19/83, BStBl 1983 II 655; Urteil vom 27.03.1990, VII R 26/89, BStBl 1990 II 939 (941). Vgl. Loose, in: Tipke/Kruse, § 69 AO Tz. 2

¹² BFH-Urteil vom 5. 6. 2007, VII R 65/05, BStBl 2008 II 273

¹³ BFH-Beschluss vom 2. 11. 2001, VII B 155/01, BStBl 2002 II 73

¹⁴ Steeger, S. 103

¹⁵ BFH-Urteil vom 5.6.2007, VII R 65/05, BStBl 2008 II 273

¹⁶ BFH-Urteil vom 26.7.1988, VII R 83/87, BStBl 1988 II 859. Vgl. Loose, in: Tipke/Kruse, § 69 AO Tz. 3

¹⁷ BFH-Urteil vom 26.7.1988, VII R 83/87, BStBl 1988 II 859; Urteil vom 5.3.1991, VII

ist im Folgenden zu sehen: Der Vertretene kann zwar seine steuerlichen Pflichten – mangels eigener Handlungsfähigkeit – nur durch die Stellvertretung eines Dritten (eines gesetzlichen Vertreters) erfüllen; diese steuerrechtliche Stellvertretung darf aber nicht das staatliche Steueraufkommen dadurch gefährden, dass sie bei der Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Vertretenen die nötige Sorgfalt vernachlässigt. Geschieht dies gleichwohl, soll der Steueranspruch durch den Regress auf den als steuerrechtlicher Stellvertreter handelnden gesetzlichen Vertreter gesichert werden.¹⁸

A. Materiell-rechtliche Voraussetzungen der Haftung

Die für die steuerliche Haftung gesetzlicher Vertreter erforderlichen materiell-rechtlichen Voraussetzungen sind unmittelbar § 69 S. 1 AO i.V.m. § 34 Abs. 1 S. 1 AO zu entnehmen.¹⁹

I. Personenkreis der Haftenden

§ 69 S. 1 AO spricht von den in § 34 und 35 AO genannten Personen. Der Betreffende muss somit dem in den genannten Vorschriften bezeichneten Personenkreis angehören. Bei den gesetzlichen Vertretern i.S.d. § 34 Abs. 1 S. 1 AO ist dies der Fall. Diese sind gesetzliche Vertreter natürlicher oder juristischer Personen. Eine Haftung nach § 69 S. 1 AO kommt folglich nur dann in Betracht, wenn der Betreffende gesetzlicher Vertreter einer natürlichen oder juristischen Person ist.

Gesetzliche Vertreter *natürlicher* Personen sind bspw. die Eltern minderjähriger Kinder (§§ 1626, 1629 BGB), der Vormund (§ 1793 BGB), der Betreuer (§ 1902 BGB), der Pfleger (§ 1909 ff. BGB) und der Nachlasspfleger (§ 1960 Abs. 2 BGB).²⁰ Vorstände rechtsfähiger Vereine

R 93/88, BStBl 1991 II 678; Urteil vom 1.8.2000, VII R 110/99, BStBl 2001 II 271

¹⁸ So auch BFH-Urteil vom 5.6.2007, VII R 65/05, BStBl 2008 II 273

¹⁹ BFH-Urteil vom 27.2.2007, VII R 60/05, BStBl 2008 II 508; Urteil vom 27.2.2007, VII R 67/05, BStBl 2009 II 348

²⁰ Blesinger, S. 22; Jakob, Rn. 379

(§ 26 BGB)²¹, Vorstände der rechtsfähigen Stiftungen (§ 86 BGB), Vorstände oder das durch den Vorstand bestimmte Vorstandsmitglied einer AG (§ 78 ff. AktG), Vorstände von Genossenschaften (§ 24 GenG) und Geschäftsführer sowie Liquidatoren²² einer GmbH (§ 35 Abs. 1 bzw. § 70 GmbHG) sind dagegen gesetzliche Vertreter *juristischer* Personen.²³ Kein gesetzlicher Vertreter ist indes, wer lediglich Gesellschafter oder Mitglied der juristischen Person ist. Denn die Haftung gemäß § 69 i.V.m. § 34 AO knüpft an die Eigenschaft als gesetzlicher Vertreter an. Ist der Gesellschafter einer GmbH jedoch zugleich ihr Geschäftsführer, ist er als gesetzlicher Vertreter vom Personenkreis der Haftenden umfasst.²⁴ Auf lediglich rechtsgeschäftlich Bevollmächtigte (auch: gewillkürte Vertreter), wie etwa Steuerberater oder Rechtsanwälte, findet die Haftungsnorm des § 69 AO grundsätzlich keine Anwendung.²⁵

Gesetzliche Vertreter haben eine nominelle Rechtsstellung inne. Um diese Stellung zu erlangen, genügt es, dass der Betreffende zum gesetzlichen Vertreter bestellt ist. Daher spielt für die Haftung keine Rolle, ob und inwieweit der gesetzliche Vertreter die ihm übertragenen Aufgaben versieht²⁶ oder er dazu befähigt ist.²⁷ Unerheblich ist auch der etwa durch eine Eigenbeteiligung an der vertretenen (juristischen) Person (z.B. einer Kapitalgesellschaft) vermittelte faktische Einfluss des gesetzlichen Vertreters auf die Geschicke dieser Person.²⁸ Da der Nominalstatus als gesetzlicher Vertreter maßgebend ist, kann selbst ein sog.

²¹ BFH-Urteil vom 13.3.2003, VII R 46/02, BStBl 2003 II 556. Unerheblich ist, ob der Vorsitzende nur ehrenamtlich tätig wird (BFH-Urteil vom 23.6.1998, VII R 4/98, BStBl 1998 II 761). Vgl. Intemann, in: Pahlke/Koenig, § 69 Rn. 28

²² BFH-Urteil vom 16.12.2003, VII R 77/00, BStBl 2005 II 249

²³ Blesinger, S. 22; Jakob, Rn. 379

²⁴ BFH-Beschluss vom 2.11.2001, VII B 155/01, BStBl 2002 II 73

²⁵ In Frage kommt eine Haftung allerdings dann, wenn der Steuerberater oder Rechtsanwalt als Verfügungsberechtigter i.S.d. § 35 AO tätig wird (Siehe hierzu BFH-Urteil vom 12.5.1970, VII R 34/68, BStBl 1970 II 606; Urteil vom 19.10.1976, VII R 63/73, BStBl 1977 II 255; Urteil vom 2.5.1984, VIII R 239/82, BStBl 1984 II 695). Vgl. Intemann, in: Pahlke/Koenig, § 69 Rn. 26

²⁶ BFH-Urteil vom 11.3.2004, VII R 52/02, BStBl 2004 II 579

²⁷ Siehe auch Loose, in: Tipke/Kruse, § 69 AO Tz. 10; Rüsken, in: Klein, § 69 AO Rn. 47

²⁸ BFH-Urteil vom 29.5.1990, VII R 85/89, BStBl 1990 II 1008

„Strohmann“, der keinerlei faktischen Einfluss auf die Geschäftsführung nimmt, Haftungssubjekt sein.²⁹ Ob der gesetzliche Vertreter von der ordnungsgemäßen Führung der Geschäfte ferngehalten wird und die Geschäfte tatsächlich von einem anderen geführt werden, ist somit irrelevant. Eine zum gesetzlichen Vertreter bestellte Person zählt also selbst dann zum Personenkreis der Haftenden, wenn sie faktisch nicht die Möglichkeit gehabt hat, ihre rechtliche Stellung als gesetzlicher Vertreter zu verwirklichen und die steuerlichen Verpflichtungen zu erfüllen.³⁰

Entledigen kann sich der gesetzliche Vertreter einer abgabenrechtlichen Haftungsgefahr nicht ohne ein Ausscheiden aus seinem Amt.³¹ Erlangt jemand die Stellung des gesetzlichen Vertreters einer natürlichen oder juristischen Person, ist er solange dem Haftungsrisiko des § 69 AO unterworfen, wie er diese Position behält.³² Verliert er sie wieder und erlischt in der Folge seine Vertretungsmacht³³, sieht er sich zwar ab diesem

²⁹ BFH-Urteil vom 16.7.1985, VII R 185/82, BFH/NV 1987, 210; Urteil vom 23.3.1993, VII R 38/92, BStBl 1993 II 581; Beschluss vom 13.2.1996, VII B 245/95, BFH/NV 1996, 657; Urteil vom 11.3.2004, VII R 52/02, BStBl 2004 II 579; Beschluss vom 8.3.2006, VII B 233/05, BFH/NV 2006, 1252. Vgl. Intemann, in: Pahlke/Koenig, § 69 Rn. 22. Bei einer GmbH bspw. kommt neben der Inanspruchnahme des nominell bestellten Geschäftsführers gemäß § 69 i.V.m. § 34 AO auch eine Haftung der faktischen Geschäftsführer gemäß § 69 i.V.m. § 35 AO in Betracht (BFH-Urteil vom 11.3.2004, VII R 52/02, BStBl 2004 II 579). Haften kann sogar jemand, der sich im Rechtsverkehr wie ein gesetzlicher Vertreter Geschäftsführer geriert, ohne wirklich Geschäftsführer oder Gesellschafter zu sein (BFH-Beschluss vom 19.11.2002, VII B 191/01, BFH/NV 2003, 442); er müsse sich an dem von ihm gesetzten Rechtsschein festhalten lassen (Intemann, in: Pahlke/Koenig, § 69 Rn. 23). Im Ergebnis haften der nominell bestellte Geschäftsführer und der faktische Geschäftsführer gegenüber der Finanzbehörde als Gesamtschuldner (BFH-Urteil vom 9.8.2002, VI R 41/96, BStBl 2003 II 160; Urteil vom 11.3.2004, VII R 52/02, BStBl 2004 II 579).

³⁰ BFH-Urteil vom 11.3.2004, VII R 52/02, BStBl 2004 II 579

³¹ BFH-Urteil vom 16.7.1985, VII R 185/82, BFH/NV 1987, 210; Urteil vom 23.3.1993, VII R 38/92, BStBl 1993 II 581; Urteil vom 11.3.2004, VII R 52/02, BStBl 2004 II 579

³² Vgl. BFH-Urteil vom 27.10.1987, VII R 12/84, BFH/NV 1988, 485; Urteil vom 26.2.1985, VII R 110/79, BFH/NV 1985, 20

³³ Über die Dauer der Vertreterstellung entscheiden beispielsweise bei einer GmbH grundsätzlich die Gesellschafter, da sie durch Beschluss Geschäftsführer abbestellen können. Ob und wann dieser Beschluss im Handelsregister eingetragen wird, ist in diesem Zusammenhang unerheblich (BFH-Urteil vom 26.2.1985, VII R 110/79, BFH/

Zeitpunkt keinen künftigen Pflichten im Sinne des § 34 AO ausgesetzt³⁴, mit der Folge, dass sein Verhalten nach dem Ausscheiden als gesetzlicher Vertreter mangels Pflichtenstellung grundsätzlich nicht haftungsbegründend ist.³⁵ Nichtsdestotrotz bleiben gemäß § 36 AO Pflichten bestehen, soweit sie den Zeitraum betreffen, in dem die Vertretungsmacht bestanden hat, und soweit der Verpflichtete sie erfüllen kann. Ist demnach die zu erfüllende Pflicht bereits vor dem Ausscheiden des gesetzlichen Vertreters entstanden, fällt sie nicht schon mit Ausscheiden aus dem Amt weg.³⁶ Der gesetzliche Vertreter kann sich daher den einmal in seiner Person entstandenen Pflichten nicht dadurch entziehen, dass er sein Amt niederlegt, vielmehr besteht diese Pflicht fort. Folglich droht ihm selbst nach seinem Ausscheiden eine Haftung für Steuerausfälle, die auf der Verletzung einer Pflicht aus der Zeit beruhen, in der er gesetzlicher Vertreter war.³⁷

II. Pflichtverletzung

Eine Haftung gemäß § 69 S. 1 AO setzt weiterhin voraus, dass der gesetzliche Vertreter eine der ihm durch § 34 Abs. 1 AO auferlegten Pflichten verletzt hat. Nach letztgenannter Vorschrift haben gesetzliche Vertreter die steuerlichen Pflichten der von ihnen vertretenen natürlichen und juristischen Personen zu erfüllen, insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den von ihnen verwalteten Mitteln entrich-

NV 1985, 20; Beschluss vom 19.11.2002, VII B 191/01, BFH/NV 2003, 442: „deklaratorisch“). Vgl. Intemann, in: Pahlke/Koenig, § 69 Rn. 24, 33

³⁴ Bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Vertretenen verliert der gesetzliche Vertreter zwar nicht seine rechtliche Stellung, so doch aber seine Pflichtenstellung, da die steuerlichen Pflichten des Vertretenen gemäß § 34 Abs. 3 AO nurmehr vom Insolvenzverwalter zu erfüllen sind.

³⁵ BFH-Urteil vom 26.2.1985, VII R 110/79, BFH/NV 1985, 20; Urteil vom 27.10.1987, VII R 12/84, BFH/NV 1988, 485

³⁶ Besteht hiernach eine Haftung des ausgeschiedenen gesetzlichen Vertreters, muss die Finanzbehörde über dessen Inanspruchnahme nach pflichtgemäßem Ermessen entscheiden (BFH-Urteil vom 12.5.1992, VII R 15/91, BFH/NV 1993, 143). Vgl. Blesinger, S. 26. Siehe hierzu auch unter E.II.

³⁷ Siehe auch Intemann, in: Pahlke/Koenig, § 69 Rn. 33; Loose, in: Tipke/Kruse, § 69 AO Tz. 12

tet werden. Sie treten also in die Pflichtenstellung des Vertretenen ein, so dass dessen Pflichten ihre Pflichten werden.³⁸ Es handelt sich bei diesen übertragenen Pflichten also um originäre Pflichten des Steuerschuldners. Diese werden durch Steuergesetze (die Abgabenordnung oder Einzelsteuergesetze) begründet.³⁹ Solche Pflichten sind vor allem die Mitwirkungs- und Leistungspflichten im Festsetzungs- und Erhebungsverfahren, wie etwa Aufzeichnungs-, Buchführungs-, Aufbewahrungs-, Anzeige-, Steuererklärungs-, Auskunft-, Vorlage-, Einbehaltungs-, Abführungs- und Zahlungspflichten.⁴⁰ Die unter den Haftungstatbestand fallenden Pflichten können nicht nur durch aktives Tun, sondern auch durch Unterlassen, wie etwa durch die bloße Nichtabgabe der Steuererklärung, verletzt werden.⁴¹

1. Sog. "Zahlungsvorsorgepflicht"

Ein gesetzlicher Vertreter muss in Kenntnis seiner Pflicht zur Abführung der geschuldeten Steuern diese zum vorgegebenen Fälligkeitstermin entrichten.⁴² Im Grundsatz ist aber eine haftungsbegründende Pflichtverletzung des gesetzlichen Vertreters nicht bereits dann anzunehmen, wenn der Vertretene finanziell nicht in der Lage ist, die Steuer bei Fälligkeit zu zahlen.⁴³ Einen Sonderfall bildet die vom BFH entwickelte und „Zahlungsvorsorgepflicht“⁴⁴ oder „Vermögensvorsorgepflicht“⁴⁵ genannte Verpflichtung des gesetzlichen Vertreters. Diese besteht darin, finanzielle Vorsorge zur Entrichtung der Steuern zu treffen. Vorsorge zu treffen hat der gesetzliche Vertreter lediglich mit dem vorhandenen,

³⁸ Jakob, Rn. 384

³⁹ Loose, in: Tipke/Kruse, § 69 AO Tz. 12

⁴⁰ Schwarz, § 69 AO Rn. 6. Ebenfalls umfasst ist die Pflicht, unrichtige oder unvollständige Steuererklärungen zu berichtigen (Jakob, Rn. 385). Siehe auch BFH-Urteil vom 5.3.1991, VII R 93/88, BStBl 1991 II 678

⁴¹ Loose, in: Tipke/Kruse, § 69 AO Tz. 12

⁴² BFH-Urteil vom 11.3.2004, VII R 19/02, BStBl 2004 II 967

⁴³ BFH-Urteil vom 20.4.1982, VII R 96/79, BStBl 1982 II 521; Urteil vom 11.7.1989, VII R 81/87, BStBl 1990 II 357

⁴⁴ Jakob, Rn. 386

⁴⁵ BFH-Urteil vom 16.1.1980, I R 7/77, BStBl 1980 II 526

von ihm verwalteten Vermögen des Vertretenen.⁴⁶ Zum verwalteten Vermögen zählen auch Mitglieder- oder Gesellschafterbeiträge, die an den Vertretenen geleistet wurden.⁴⁷ Der gesetzliche Vertreter muss aber nicht etwa ein Darlehen auf eigene Rechnung aufnehmen oder dem Vertretenen gar sein eigenes Vermögen bereitstellen.⁴⁸

Die Vorsorgepflicht greift nicht erst mit Fälligkeit der Steuer⁴⁹, sondern bereits dann, wenn die Steueransprüche zu erwarten sind.⁵⁰ Der gesetzliche Vertreter hat mit Rücksicht auf die erkennbar entstehenden Steueransprüche für deren spätere Tilgung im Zeitpunkt der Fälligkeit Sorge zu tragen. Dabei kann je nach den Umständen des Einzelfalls ein bestimmtes Verhalten schon vor der Entstehung der Steuerforderung geboten sein, wenn die Entstehung absehbar war.⁵¹ Ist die Entstehung der Steuer bereits absehbar, muss der gesetzliche Vertreter ab diesem Zeitpunkt Vorsorge für die Entrichtung der Steuern treffen, indem er die vorhandenen erforderlichen Mittel bereithält.⁵² Dies beinhaltet die Pflicht des gesetzlichen Vertreters, das Vermögen des Vertretenen so zu verwalten, dass dieser erst später fällig werdende Steuerschulden pünktlich zahlen kann. Der gesetzliche Vertreter darf dem Vertretenen weder durch Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger noch in sonstiger Weise die finanzielle Möglichkeit nehmen, bereits entstandene oder künftig fällig werdende Steuerschulden, deren Entstehung ihm bekannt ist, zu tilgen.⁵³ Trifft der gesetzliche Vertreter Vereinbarungen mit bestimmten

⁴⁶ BFH-Urteil vom 5.3.1991, VII R 93/88, BStBl 1991 II 678. Vgl. Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rn. 14

⁴⁷ Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rn. 14

⁴⁸ Jakob, Rn. 386

⁴⁹ BFH-Urteil vom 26.4.1984, V R 128/79, BStBl 1984 II 776

⁵⁰ BFH-Urteil vom 16.1.1980, I R 7/77, BStBl 1980 II 526

⁵¹ BFH-Urteil vom 5.2.1985, VII R 24/80, BFH/NV 1987, 2; Urteil vom 20.4.1982, VII R 96/79, BStBl II 1982, 521; vom 17.11.1992, VII R 13/92, BStBl 1993 II 471

⁵² BFH-Urteil vom 11.3.2004, VII R 19/02, BStBl 2004 II 967

⁵³ BFH-Urteil vom 26.4.1984, V R 128/79, BStBl 1984 II 776; Urteil vom 17.7.1985, I R 205/80, BStBl 1985 II 702; Urteil vom 3.5.1990, VII R 108/88, BStBl 1990 II 767; vom 21.6.1994, VII R 34/92, BStBl 1995 II 230; Beschluss vom 2.11.2001, VII B 155/01, BStBl 2002 II 73; Urteil vom 28.11.2002, VII R 41/01, BStBl 2003 II 337; vom 16.12.2003, VII R 77/00, BStBl 2005 II 249. Vgl. Rüsken, in: Klein, § 69 AO Rn. 55

Gläubigern, aufgrund deren der Vertretene wirtschaftlich nicht mehr in der Lage ist, seine steuerlichen Pflichten zu erfüllen (z.B. durch Globalzessionen oder die Einräumung von Sicherungsrechten zu seinen eigenen oder zu Gunsten bestimmter Gläubiger), liegt darin eine Pflichtverletzung des gesetzlichen Vertreters.⁵⁴

Hat der Vertretene neben der Steuerverbindlichkeit noch weitere Verbindlichkeiten und reicht das vom gesetzlichen Vertreter verwaltete Vermögen nicht zur Befriedigung aller Schuldner aus, genießen die Steuerverbindlichkeiten zwar keinen Tilgungsvorrang.⁵⁵ Jedoch darf der gesetzliche Vertreter den Fiskus nicht schlechter behandeln als die übrigen Gläubiger,⁵⁶ muss also – positiv gewendet – die Steuerschulden im Rahmen der Gesamtverschuldung des Vertretenen angemessen berücksichtigen und die im Zeitpunkt der Fälligkeit vorhandenen Mittel anteilig zur Befriedigung aller Gläubiger einsetzen (*Grundsatz der anteiligen Tilgung*).⁵⁷ Er hat die Steuerschulden grundsätzlich im gleichen Verhältnis zu tilgen wie die übrigen Schulden.⁵⁸ Eine Ausnahme vom Grundsatz der anteiligen Tilgung aller bestehenden Schulden des Vertretenen macht der BFH in ständiger Rechtsprechung beim Lohnsteuerabzug. Nach dieser Rechtsprechung hat der gesetzliche Vertreter dafür zu sorgen, dass bei jeder Lohnzahlung an die vom Vertretenen beschäftigten Arbeitnehmer die gesetzlich vorgesehene Lohnsteuer einbehalten und innerhalb gesetzlich bestimmter Fristen an das Finanzamt abgeführt wird.⁵⁹ Diese Pflicht gilt unabhängig von Zahlungsschwierigkeiten oder gar Zahlungsunfähigkeit des Vertretenen.⁶⁰ Dies folgert der BFH aus dem System des Lohnsteuerabzugsverfahrens. Danach sei die

⁵⁴ BFH-Urteil vom 14.7.1987, VII R 188/82, BStBl 1988 II 172; Urteil vom 5.3.1991, VII R 93/88, BStBl 1991 II 678

⁵⁵ Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rn. 14; Rüsken, in: Klein, § 69 AO Rn. 58

⁵⁶ BFH-Urteil vom 26.7.1988, VII R 83/87, BStBl 1988 II 859. Vgl. Jakob, Rn. 386

⁵⁷ Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rn. 14

⁵⁸ BFH-Urteil vom 21.6.1994, VII R 34/92, BStBl 1995 II 230. Vgl. Jakob, Rn. 401

⁵⁹ BFH-Urteil vom 29.5.1990, VII R 81/89, BFH/NV 1991, 283; Urteil vom 22.11.2005, VII R 21/05, BStBl 2006 II 397

⁶⁰ BFH-Beschluss vom 21.12.1998, VII B 175/98, BFH/NV 1999, 745; Urteil vom 11.3.2004, VII R 52/02, BStBl 2004 II 579

abzuführende Lohnsteuer ein bei der Lohnzahlung zurückzubehaltender Teil des Lohnes.⁶¹ Der gesetzliche Vertreter dürfe sich daher nicht darauf beschränken, die Lohnsteuerabzugsbeträge nur in dem Umfang abzuführen, in dem er die übrigen Gläubiger befriedigt. Würde er die Löhne an die Arbeitnehmer auszahlen, obwohl bereits bei Auszahlung absehbar ist, dass die vorhandenen Mittel des Vertretenen zur Zahlung der auf die ausgezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer nicht ausreichen werden, wäre der Steuergläubiger gegenüber den Lohngläubigern (Arbeitnehmern) benachteiligt.⁶² Daher habe der gesetzliche Vertreter die Löhne nur in der Höhe auszuzahlen, in der der Vertretene die auf die gezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer zahlen könne. Diese Lohnsteuer müsse er von der tatsächlich ausgezahlten (gekürzten) Lohnsumme berechnen, einbehalten und an das Finanzamt abführen.⁶³ Im Ergebnis wird so die Lohnsteuerschuld im gleichen Verhältnis wie beglichenen Lohnschulden des Vertretenen erfüllt, nicht aber – wie vom Grundsatz der anteiligen Tilgung verlangt – im gleichen Verhältnis wie die übrigen Schulden des Vertretenen.⁶⁴

2. Pflichten bei mehreren gesetzlichen Vertretern

Nach § 34 Abs. 1 S. 1 AO hat der gesetzliche Vertreter die steuerlichen Pflichten der von ihm vertretenen natürlichen oder juristischen Person zu erfüllen. Hat der Vertretene mehr als nur einen gesetzlichen Vertreter, ist jeder einzelne von ihnen für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten verantwortlich. Da jeder gesetzliche Vertreter jeweils nur für die eigene Pflichtwidrigkeit haftet und für das Verhalten des anderen Vertreters nicht einstehen muss⁶⁵, ist individuell zu prüfen, ob in der

⁶¹ BFH-Urteil vom 27.2.2007, VII R 67/05, BStBl 2009 II 348; Urteil vom 23.9.2008, VII R 27/07, BStBl 2009 II 129. Vgl. Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rn. 16

⁶² Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rn. 17

⁶³ Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rn. 17

⁶⁴ BFH-Beschluss vom 21.12.1998, VII B 175/98, BFH/NV 1999, 745; Urteil vom 27.2.2007, VII R 67/05, BStBl 2009 II 348

⁶⁵ Loose, in: Tipke/Kruse § 69 AO Tz. 32

Person des betreffenden Vertreters eine Pflichtverletzung gegeben ist.⁶⁶ Im Interesse der Sicherstellung aller steuerlichen Pflichten des selbst nicht handlungsfähigen Vertretenen sind alle gesetzlichen Vertreter gleichermaßen gehalten, dessen steuerliche Pflichten zu erfüllen.⁶⁷ Zu erfüllen haben sie nicht nur einen Teil, sondern im Prinzip sämtliche dieser Pflichten. In diesem Zusammenhang wird daher vom *Grundsatz der Gesamtverantwortung* gesprochen.⁶⁸ Hat demnach jeder gesetzliche Vertreter für sich die Pflicht, die steuerlichen Angelegenheiten des Vertretenen wahrzunehmen, handelt es sich hierbei um eine solidarische Verantwortung.⁶⁹ Ist ein gesetzlicher Vertreter etwa nur gemeinsam mit einem anderen zur Vertretung berechtigt, ist er verpflichtet die Zustimmung des anderen herbeizuführen. Ist ihm dies nicht möglich und kann er deswegen die steuerlichen Pflichten nicht allein erfüllen, muss er als ultima ratio von seinem Amt zurücktreten.⁷⁰ Er kann sich jedenfalls nicht damit entlasten, dass der andere gesetzliche Vertreter eine Mitwirkung verweigert hat.⁷¹

Die gesetzlichen Vertreter ein und desselben Vertretenen können sich von ihrer Gesamtverantwortung für steuerrechtliche Pflichten nicht dadurch befreien, dass sie ausschließlich einem von ihnen die Erfüllung dieser Pflichten überlassen.⁷² Ist einer der gesetzlichen Vertreter mit der

⁶⁶ BFH-Urteil vom 30.6.1995, VII R 85/94, BFH/NV 1996, 2

⁶⁷ BFH-Urteil vom 23.6.1998, VII R 4/98, BStBl 1998 II 761

⁶⁸ BFH-Urteil vom 2.7.1987, VII R 104/84, BFH/NV 1988, 6; Beschluss vom 5.3.1998, VII B 36/97, BFH/NV 1998, 1325; Urteil vom 23.6.1998, VII R 4/98, BStBl 1998 II 761 [763]; Urteil vom 11.3.2004, VII R 52/02, BStBl 2004 II 579. Vgl. Jakob, Rn. 388; Loose, in: Tipke/Kruse § 69 AO Tz. 32 f.

⁶⁹ BFH-Urteil vom 26.11.1974, VIII R 258/72, BStBl 1975, 206; Urteil vom 26.4.1984, V R 128/79, BStBl 1984 II 776; Urteil vom 23.6.1998, VII R 4/98, BStBl 1998 II 761

⁷⁰ BFH-Urteil vom 23.3.1993, VII R 38/92, BStBl 1993 II 581; Urteil vom 16.3.1993, VII R 57/92, BFH/NV 1993, 707; Beschluss vom 7.3.1994, VII B 172/94, BFH/NV 1995, 941

⁷¹ BFH-Urteil vom 2.7.1987, VII R 104/84, BFH/NV 1988, 6; Urteil vom 12.5.1992, VII R 52/91, BFH/NV 1992, 785; Urteil vom 30.6.1995, VII R 87/94, BFH/NV 1996, 3; Beschluss vom 9.1.1996, VII B 189/95, BFH/NV 1996, 589; Beschluss vom 5.3.1998, VII B 36/97, BFH/NV 1998, 1325; Urteil vom 11.3.2004, VII R 52/02, BStBl 2004 II 579. Vgl. Intemann, in: Pahlke/Koenig, § 69 AO Rn. 77

⁷² BFH-Urteil vom 26.4.1984, V R 128/79, BStBl 1984 II 776; Urteil vom 4.3.1986, VII S

Erfüllung der steuerlichen Pflichten betraut, führt dies allenfalls zu einer Beschränkung der Pflichten der übrigen gesetzlichen Vertreter.⁷³ Ein gesetzlicher Vertreter kann sich allerdings nur dann von der umfassenden Sorge für die ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen Pflichten entlasten, wenn eine schriftliche Vereinbarung über die Verteilung der Aufgaben innerhalb der Geschäftsführung getroffen wird. Diese schriftliche Vereinbarung muss klare und eindeutige Regelungen enthalten.⁷⁴ Sie kann etwa im Gesellschaftsvertrag, einem förmlichen Gesellschafterbeschluss oder der auf einem Gesellschaftsbeschluss beruhenden Geschäftsordnung verfasst sein.⁷⁵ Durch eine solche vorweg getroffene interne Regelung sind die gesetzlichen Vertreter (mit Ausnahme des mit der Erfüllung der steuerlichen Pflichten betrauten gesetzlichen Vertreters) grundsätzlich nur für die Überwachung der gesamten Geschäftsführung im Hinblick auf die Erfüllung der steuerlichen Pflichten verantwortlich.⁷⁶ Jeder einzelne, nicht mit steuerlichen Angelegenheiten betraute Vertreter muss sich mithin regelmäßig von dem pflichtgemäßen Verhalten des Mitvertreters überzeugen, dem diese Angelegenheiten wirksam übertragen wurden. Hierfür muss er sich selbst so eingehend über den Geschäftsgang unterrichten, dass er unter normalen Umständen damit rechnen kann, eine nicht ordnungsgemäße Erledigung rechtzeitig aufzudecken. Generell muss er sich Kenntnis davon verschaffen, dass die Geschäftsführung durch den Mitvertreter ordnungsgemäß erfolgt.⁷⁷ Ggf. kann eine Pflicht zur inhaltlichen Überprüfung der steuerlichen Angelegenheiten bestehen.⁷⁸ Welche Überwachungsmaßnahmen und

33/85, BStBl 1986 II 384; Urteil vom 4.5.1998, I B 116/96, BFH/NV 1998, 1460

⁷³ BFH-Urteil vom 26.4.1984, V R 128/79, BStBl 1984 II 776

⁷⁴ BFH-Urteil vom 26.4.1984, V R 128/79, BStBl 1984 II 776; Beschluss vom 4.3.1986, VII S 33/85, BStBl 1986 II 384; Urteil vom 23.6.1998, VII R 4/98, BStBl 1998 II 761. Vgl. Intemann, in: Pahlke/Koenig, § 69 AO Rn. 80; Jakob, Rn. 388; Rüsken, in: Klein, § 69 AO Rn. 106

⁷⁵ BFH-Urteil vom 23.6.1998, VII R 4/98, BStBl 1998 II 761

⁷⁶ BFH-Beschluss vom 21.10.2003, VII B 353/02, BFH/NV 04, 157; Urteil vom 2.9.2005, I R 117/04, BFH/NV 2006, 906

⁷⁷ BFH-Urteil vom 22.7.1997, VIII R 57/95, BFH/NV 1998, 11

⁷⁸ BFH-Urteil vom 26.4.1984, V R 128/79, BStBl 1984 II 776 [778]; Beschluss vom 4.3.1986, VII S 33/85, BStBl 1986 II 384; Beschluss vom 5.3.1998, VII B 36/97, BFH/NV 1998, 1325; Beschluss vom 21.8.2000, VII B 260/99, BFH/NV 2001, 413; Be-

organisatorischen Vorkehrungen für eine ausreichende Unterrichtung über die den Vertretenen betreffenden Vorgänge bei wirksamer Übertragung der Erledigung steuerlicher Pflichten auf Mitvertreter erforderlich sind, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab.⁷⁹ Handlungspflichten können aber gleichwohl dann entstehen, wenn dies nach den bei der Überwachung festgestellten Umständen als geboten erscheint.⁸⁰ Diesbezüglich hat der BFH in ständiger Rechtsprechung den Rechtssatz aufgestellt, dass jede Aufgabenverteilung obsolet wird und der gesetzliche Vertreter sich selbst um die steuerlichen Pflichten des von ihm Vertretenen kümmern muss, wenn er Anlass hat, an der Pflichterfüllung derjenigen zu zweifeln, auf die solche steuerlichen Pflichten delegiert worden sind.⁸¹ Erlangen die nicht mit Steuerangelegenheiten betrauten Vertreter Kenntnis von Unregelmäßigkeiten, können sie sich also nicht mehr auf die vereinbarte Aufgabenverteilung berufen, sondern müssen vielmehr selbst Abhilfe schaffen.⁸²

3. Pflichten bei Einschaltung Dritter

Der Grundsatz der Gesamtverantwortung gesetzlicher Vertreter gilt auch dann, wenn Dritte zur Erfüllung steuerlicher Pflichten eingesetzt werden. Gesetzliche Vertreter können die Erledigung steuerlicher Pflichten auf Dritte wie etwa Mitarbeiter übertragen. Hierbei wird ein bei der Erfüllung dieser Pflichten zu Tage tretendes Fehlverhalten des Dritten dem gesetzlichen Vertreter nicht zugerechnet.⁸³ Grund hierfür ist, dass

schluss vom 6.7.2005, VII B 296/04, BFH/NV 2005, 1753; Beschluss vom 20.4.2006, VII B 280/05, BFH/NV 2006, 1441; Beschluss vom 7.7.2009, VII B 248/08, BFH/NV 2009, 1968

⁷⁹ BFH-Urteil vom 27.11.1990, VII R 20/89, BStBl 1991 II 284; Urteil vom 30.8.1994, VII R 101/92, BStBl 1995 II 278

⁸⁰ Siehe auch Jakob, Rn. 388

⁸¹ BFH-Urteil vom 26.4.1984, V R 128/79, BStBl 1984 II 776; Urteil vom 13.3.2003, VII R 46/02, BStBl 2003 II 556

⁸² BFH-Urteil vom 11.5.1962, VI 195/60 U, BStBl 1962 III 342; Urteil vom 17.10.1980, VI R 136/77, BStBl 1981, 138; Beschluss vom 4.3.1986, VII S 33/85, BStBl 1986 II 384; Beschluss vom 21.8.2000, VII B 260/99, BFH/NV 2001, 413

⁸³ BFH-Beschluss vom 4.5.2004, VII B 318/03, BFH/NV 2004, 1363; Beschluss vom 30.5.2005, VII S 27/04, BFH/NV 2005, 1487. Vgl. Schwarz, § 69 AO Rn. 16

der gesetzliche Vertreter nach § 69 AO nur für *eigenes* Fehlverhalten zur Verantwortung gezogen wird; die Zurechnung von Drittverhalten würde ihn zum Garanten der steuerlichen Pflichten des Vertretenen machen.⁸⁴

Dass der gesetzliche Vertreter die ihn treffenden steuerlichen Pflichten auf Dritte übertragen kann, bedeutet jedoch nicht, dass er gänzlich von jedweder Verantwortung befreit ist.⁸⁵ Erfüllt der eingeschaltete Dritte die ihm übertragenen steuerlichen Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig, haftet der gesetzliche Vertreter, wenn er den Dritten nicht sorgfältig ausgewählt und seine Tätigkeit nicht regelmäßig überwacht hat.⁸⁶ Die Erledigung steuerlicher Angelegenheiten darf daher nur vertrauenswürdigen, sorgfältig ausgewählten und regelmäßig überwachten Dritten überlassen werden.⁸⁷ Die Verpflichtung des gesetzlichen Vertreters besteht folglich in der sorgfältigen Auswahl und ständigen Überwachung des Dritten bei dessen Wahrnehmung der steuerlichen Pflichten.⁸⁸ Durch die Art der Überwachung müssen die pünktliche Erledigung der steuerlichen Pflichten und vor allem die rechtzeitige Zahlung der Steuern durch den Dritten üblicherweise gewährleistet sein.⁸⁹ Daher ist von einer Verletzung der Überwachungspflichten des Vertreters regelmäßig auszugehen, wenn den Pflichtverletzungen durch den Dritten kein Einhalt geboten wird, sie vielmehr über einen längeren Zeitraum andauern.⁹⁰ Bei Anhaltspunkten für eine Vernachlässigung der steuerlichen Pflichten muss nämlich der Vertreter sofort intervenieren.⁹¹ Einen Anhaltspunkt kann auch ein Hinweis der Finanzbehörde auf Unregelmäßigkeiten liefern.⁹² Die Haftung für einen durch fehlerhafte Steuererklärungen entstande-

⁸⁴ BFH-Urteil vom 27.11.1990, VII R 20/89, BStBl 1991 II 284; Urteil vom 23.3.1993, VII R 38/92, BStBl 1993 II 581; Urteil vom 30.8.1994, VII R 101/92, BStBl 1995 II 278

⁸⁵ Loose, in: Tipke/Kruse, § 69 AO Tz. 10

⁸⁶ BFH-Beschluss vom 20.2.2001, VII B 111/00, BFH/NV 2001, 1097. Vgl. Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rn. 42

⁸⁷ BFH-Urteil vom 27.11.1990, VII R 20/89, BStBl 1991 II 284; Urteil vom 23.3.1993, VII R 38/92, BStBl 1993 II 581; Urteil vom 30.8.1994, VII R 101/92, BStBl 1995 II 278

⁸⁸ BFH-Urteil vom 30.8.1994, VII R 101/92, BStBl 1995 II 278

⁸⁹ BFH-Urteil vom 16.4.1985, VII R 132/80, BFH/NV 1987, 273

⁹⁰ BFH-Urteil vom 29.5.1990, VII R 81/89, BFH/NV 1991, 283

⁹¹ BFH-Urteil vom 29.5.1990, VII R 81/89, BFH/NV 1991, 283

⁹² BFH-Beschluss vom 26.6.1990, VII B 20/90, BFH/NV 1991, 209

nen Steuerausfall tritt dagegen nicht ein, wenn der gesetzliche Vertreter einen mit der Erstellung von Steuererklärungen betrauten Dritten zwar nicht hinlänglich überwacht hat, die Fehlerhaftigkeit der Steuererklärung aber selbst bei ordnungsgemäßer Überwachung durch den gesetzlichen Vertreter nicht aufzudecken wäre.⁹³

Hat der gesetzliche Vertreter die Wahrnehmung steuerlicher Pflichten einem Steuerberater übertragen, gilt das gleiche wie bei der Einschaltung von Mitarbeitern: Der gesetzliche Vertreter kann für eine Pflichtverletzung des Steuerberaters nur dann in Haftung genommen werden, wenn er eigene Auswahl-, Organisations- oder Überwachungspflichten verletzt hat.⁹⁴ Allerdings kann der gesetzliche Vertreter grundsätzlich darauf vertrauen, dass ein als zuverlässig bekannter Steuerberater die steuerlichen Angelegenheiten des Vertretenen ordnungsgemäß wahrnimmt.⁹⁵ Ferner darf sich der Vertreter auf die Auskunft eines Steuerberaters verlassen.⁹⁶ Zudem muss er nicht ohne weiteres an der Richtigkeit der erstellten Steuererklärung zweifeln⁹⁷; er muss hierfür allerdings den Steuerberater hinreichend über den betreffenden Sachverhalt informiert haben.⁹⁸ Nur wenn für den Vertreter aufgrund seines persönlichen Beurteilungsvermögens Anlass besteht, an den Fähigkeiten und der Zuverlässigkeit des Steuerberaters zu zweifeln, obliegt es ihm, dessen Tätigkeit zu überprüfen.⁹⁹

⁹³ BFH-Urteil vom 29.5.1990, VII R 81/89, BFH/NV 1991, 283. Vgl. Intemann, in: Pahlke/Koenig, § 69 Rn. 89

⁹⁴ BFH-Urteil vom 30.8.1994, VII R 101/92, BStBl 1995 II 278; Beschluss vom 28.8.2008, VII B 240/07, BFH/NV 2008, 1983. Vgl. Intemann, in: Pahlke/Koenig, § 69 Rn. 90; Jakob, Rn. 399

⁹⁵ BFH-Beschluss vom 4.5.2004, VII B 318/03, BFH/NV 2004, 1363; Beschluss vom 30.5.2005, VII S 27/04, BFH/NV 2005, 1487

⁹⁶ BFH-Urteil vom 19.9.1985, VII R 88/85, BFH/NV 1986, 133. Vgl. Intemann, in: Pahlke/Koenig, § 69 AO Rn. 90

⁹⁷ BFH-Urteil vom 30.8.1994, VII R 101/92, BStBl 1995 II 278

⁹⁸ BFH-Beschluss vom 7.1.2003, VII B 196/01. BFH/NV 2003, 445

⁹⁹ Rüsken, in: Klein, § 69 AO Rn. 128

III. Haftungsschaden

Für eine Inanspruchnahme des gesetzlichen Vertreters gemäß § 69 AO muss außerdem ein Haftungsschaden eingetreten sein. Der Haftungsschaden kann und muss darauf beruhen, dass *Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis* nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt worden sind. Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind gemäß § 37 Abs. 1 AO der Steueranspruch, der Steuervergütungsanspruch, der Haftungsanspruch, der Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung i.S.d. § 3 Abs. 4 AO (Verspätungszuschläge, Zinsen, Säumniszuschläge, Zwangsgelder und Kosten etc.), der Erstattungsanspruch gemäß § 37 Abs. 2 AO¹⁰⁰ sowie die in Einzelsteuergesetzen geregelten Steuererstattungsansprüche. Bei diesen Ansprüchen handelt es sich um solche, die sich gegen den Vertretenen als den Steuerschuldner richten.¹⁰¹ Für das Vorliegen eines Haftungsschadens ist es nicht erforderlich, dass diese Ansprüche durch die Finanzverwaltung festgesetzt wurden, noch weniger, dass sie unanfechtbar sind.¹⁰² Es wird für den Haftungstatbestand auch nicht verlangt, dass ein endgültiger Steuerverlust eingetreten ist.¹⁰³ Als Haftungsschaden kommt vielmehr in Betracht: (1) die unterbliebene Festsetzung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, (2) die nicht rechtzeitige Festsetzung dieser Ansprüche, (3) die unterbliebene Erfüllung dieser Ansprüche, (4) die nicht rechtzeitige Erfüllung dieser Ansprüche und (5) die Zahlung von Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund.

¹⁰⁰ Dieser Erstattungsanspruch ist der Anspruch auf Erstattung des Betrags, der als eine Steuer, eine Steuervergütung, ein Haftungsbetrag oder eine steuerliche Nebenleistung ohne rechtlichen Grund, sei es auch, dass der rechtliche Grund für die Zahlung oder Rückzahlung später wegfällt, gezahlt oder zurückgezahlt worden ist (§ 37 Abs. 2 S. 1 AO).

¹⁰¹ Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rn. 24

¹⁰² Loose, in: Tipke/Kruse, § 69 AO Tz. 14. Der Haftungsschuldner muss jedoch eine bestandskräftige Steuerfestsetzung gegen sich gelten lassen, wenn er als Vertreter des Steuerschuldners in der Lage gewesen ist, die Steuerfestsetzung anzufechten (§ 166 AO). Siehe unter E.III.

¹⁰³ Wohl genauso BFH-Urteil vom 11.3.2004, VII R 19/02, BStBl 2004 II 967

Die Festsetzung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ist unterblieben, wenn dem Vertretenen überhaupt kein Festsetzungsbescheid oder nur ein solcher erteilt worden ist, der nicht den gesamten entstandenen Anspruch des Steuergläubigers beinhaltet.¹⁰⁴ Letzteres ist die Folge einer falschen oder unvollständigen Steuererklärung.¹⁰⁵ Ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis gilt auch dann als nicht festgesetzt, wenn der gesetzliche Vertreter eine gemäß § 168 S. 1 AO der Steuerfestsetzung gleichgestellte Steueranmeldung abzugeben hatte, dies aber ganz oder teilweise nicht getan hat.¹⁰⁶

Nicht rechtzeitig festgesetzt ist ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis, wenn etwa eine Steueranmeldung nicht fristgerecht abgegeben worden ist. Bei Steueranmeldungen, deren Abgabe vom Gesetz als eine Steuerfestsetzung angesehen wird, genügt es also, dass die Steueranmeldung nicht innerhalb der Abgabefrist beim Finanzamt eingegangen ist.¹⁰⁷ Im Falle der Einreichung von Steuererklärungen muss berücksichtigt werden, dass es für das Finanzamt keine Fristen gibt, innerhalb deren sie einen Anspruch festsetzen muss.¹⁰⁸ Abzustellen ist aber wohl auf den üblichen Ablauf der finanzbehördlichen Veranlagungstätigkeit. Damit ist eine Festsetzung nicht rechtzeitig, wenn die Steuer nicht bis zu dem Zeitpunkt festgesetzt worden ist, zu dem dies nach dem Gang der laufenden Veranlagungsarbeit üblicherweise der Fall gewesen wäre.¹⁰⁹ Im Allgemeinen genügt hierfür, dass die Frist zur Abgabe der Steuererklärung überschritten wird, da typischerweise davon auszugehen ist, dass sich die Festsetzung um den Zeitraum der Fristüberschreitung verzögert hat.¹¹⁰

¹⁰⁴ Loose, in: Tipke/Kruse, § 69 AO Tz. 16

¹⁰⁵ BFH-Urteil vom 12.4.1988, VII R 131/85, BStBl 1988 II 742. Vgl. Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rn. 25

¹⁰⁶ Jakob, Rn. 390

¹⁰⁷ BFH-Urteil vom 11.12.1990, VII R 85/88, BStBl 1991 II 282. Vgl. Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rn. 26

¹⁰⁸ BFH-Urteil vom 11.12.1990, VII R 85/88, BStBl 1991 II 282

¹⁰⁹ Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rn. 26

¹¹⁰ Jakob, Rn. 391

*Die Erfüllung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ist unterblieben, wenn sie nicht durch Bewirken der geschuldeten Leistung getilgt und dadurch zum Erlöschen gebracht worden sind.*¹¹¹

*Nicht rechtzeitig erfüllt ist ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis, wenn er trotz Fälligkeit nicht erfüllt worden ist. Da Stundung oder Zahlungsaufschub den Eintritt der Fälligkeit verzögern, schieben sie die Entstehung des Haftungsschadens bis zum verlegten Fälligkeitszeitpunkt hinaus; wird auf den Anspruch auch nach diesem Zeitpunkt nicht gezahlt, ist der Anspruch nicht rechtzeitig erfüllt. Wird allerdings erst nach Eintritt der Fälligkeit und damit nach Entstehung des Haftungsschadens Stundung beantragt, ändert die Gewährung einer rückwirkenden Stundung am Vorliegen des Haftungsschadens nichts.*¹¹²

*Steuervergütungs- und Steuererstattungsansprüche sind ohne rechtlichen Grund gezahlt worden, wenn dem Vertretenen die Steuervergütung bzw. Steuererstattung zu Unrecht gewährt worden ist. Dass sie nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt wurden, begründet noch nicht den Haftungsschaden.*¹¹³ Maßgeblich ist, dass eine Auszahlung der Steuervergütung oder Steuererstattung stattgefunden hat.

IV. Haftungsbegründende Kausalität

Weiterhin ist materiell-rechtliche Voraussetzung der Haftung nach § 69 AO, dass der Haftungsschaden infolge der Pflichtverletzung eingetreten ist. Demnach bedarf es einer haftungsbegründenden Kausalität zwischen der Pflichtverletzung des gesetzlichen Vertreters und dem Haftungsschaden. Zwischen der Pflichtverletzung und den steuerlichen Wirkungen muss ein ursächlicher Zusammenhang bestehen.¹¹⁴ M.a.W.,

¹¹¹ Loose, in: Tipke/Kruse, § 69 AO Tz. 17

¹¹² BFH-Urteil vom 12.4.1988, VII R 131/85, BStBl 1988 II 742 (744); Beschluss vom 25.2.1998, VII B 191/97, BFH/NV 1998, 1199; Urteil vom 8.7.2004, VII R 55/02, BStBl 2005 II 7. Vgl. Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rn. 29; Jakob, Rn. 393; Loose, in: Tipke/Kruse, § 69 AO Tz. 18

¹¹³ Loose, in: Tipke/Kruse, § 69 AO Tz. 19

¹¹⁴ BFH-Urteil vom 11.11.2008, VII R 19/08, BStBl 2009 II 342. Vgl. Rüsken, in: Klein, § 69 AO Rn. 130

die Pflichtverletzung muss die Ursache und der Haftungsschaden deren Folge sein.¹¹⁵ Es genügt jedoch nicht jeglicher Kausalzusammenhang, vielmehr muss nach der vom BFH in ständiger Rechtsprechung postulierten *Adäquanztheorie* ein *adäquater Kausalzusammenhang* bestehen.¹¹⁶ Demgemäß sind Pflichtverletzungen nur dann für den Haftungsschaden hinreichend ursächlich, wenn sie allgemein oder erfahrungsgemäß den eingetretenen Erfolg verursachen und im konkreten Fall der Erfolg ohne sie nicht eingetreten wäre.¹¹⁷ So darf die Möglichkeit des Eintritts des Haftungsschadens nicht derart fern liegen, dass sie nach allgemeiner Lebensauffassung vernünftigerweise nicht in Betracht gezogen werden kann.¹¹⁸

Ob eine Verletzung von Steuerpflichten adäquat ursächlich für den Haftungsschaden ist, hängt zuvörderst davon ab, ob und wann bei rechtzeitiger Erfüllung der Steuerpflichten die Steuer festgesetzt, erfüllt, nicht vergütet oder nicht erstattet worden wäre.¹¹⁹ Reicht der gesetzliche Vertreter bspw. eine Steuererklärung nicht oder nicht rechtzeitig ein, ist die Pflichtverletzung nach BFH-Rechtsprechung ursächlich für den Haftungsschaden, wenn bei rechtzeitiger Einreichung zum Zeitpunkt der voraussichtlichen Festsetzung ausreichende Zahlungsmittel oder ausreichendes vollstreckbares Vermögen des Vertretenen vorhanden gewesen wären.¹²⁰ Der Ursachenzusammenhang ist auch gegeben, wenn durch eine unterlassene oder verspätete Steueranmeldung eine aussichtsreiche Vollstreckungsmöglichkeit des Steuergläubigers verschlechtert¹²¹ oder gar

¹¹⁵ BFH-Urteil vom 5.3.1991, VII R 93/88, BStBl 1991 II 678

¹¹⁶ BFH-Urteil vom 5. 6. 2007, VII R 65/05, BStBl 2008 II 273

¹¹⁷ BFH-Urteil vom 26.4.1984, V R 128/79, BStBl 1984 II 776 [778]; Urteil vom 5.9.1989, VII R 61/87, BStBl 1989 II 979; Urteil vom 5.3.1991, VII R 93/88, BStBl 1991 II 678; Urteil vom 26.8.1992, VII R 50/91, BStBl 1993 II 8; Urteil vom 6.3.2001, VII R 17/00, BFH/NV 2001, 1100; Urteil vom 5.6.2007, VII R 65/05, BStBl 2008 II 273; Urteil vom 11.11.2008, VII R 19/08, BStBl 2009 II 342. Vgl. Rüsken, in: Klein, § 69 AO Rn. 130

¹¹⁸ Loose, in: Tipke/Kruse § 69 AO Tz. 21

¹¹⁹ Ähnlich BFH-Urteil vom 29.11.2006, I R 103/05, BFH/NV 2007, 1067

¹²⁰ BFH-Urteil vom 6.3.2001, VII R 17/00, BFH/NV 2001, 1100

¹²¹ BFH-Urteil vom 26.8.1992, VII R 50/91, BStBl 1993 II 8. Dies gilt ebenso, soweit durch die Pflichtverletzung eine Verrechnungsmöglichkeit der Finanzbehörde verhin-

vereitelt¹²² worden ist. Laut BFH-Rechtsprechung kann der gesetzliche Vertreter aber nicht mehr haftbar gemacht werden, wenn der Haftungsschaden auch bei pflichtgemäßem Verhalten eingetreten wäre¹²³, wenn die Steuer also auch bei fristgerechter Einreichung nicht hätte entrichtet werden können, weil zum (hypothetischen) Fälligkeitszeitpunkt weder ausreichende Zahlungsmittel noch vollstreckbares Vermögen des Vertretenen vorhanden waren.¹²⁴ Besteht das tatsächliche Unvermögen des Vertretenen, die Steuerschuld (wenn auch nur teilweise) zu erfüllen, zu dem Zeitpunkt, zu dem nach fristgerechter Abgabe der Steuererklärung die gesetzlich bestimmte Zahlungsfrist enden würde, soll nach Ansicht des BFH kein haftungsbegründender Kausalzusammenhang gegeben sein.¹²⁵ An dieser Rechtsprechung ist problematisch, dass die Norm des § 69 S. 1 AO als Haftungsschaden die nicht rechtzeitige Festsetzung des Steueranspruchs ausreichen lässt. Damit genügt es für eine Kausalität zwischen der nicht rechtzeitigen Einreichung der Steuererklärung und dem Haftungsschaden, dass bei fristgemäßer Steuererklärung die Steuerfestsetzung innerhalb der üblichen Bearbeitungszeit hätte erfolgen können. Die Vermögensverhältnisse des Vertretenen bei Ablauf der Zahlungsfrist spielen nach der gesetzlichen Haftungsnorm keine Rolle.¹²⁶

Stehen keine zur gesamten Tilgung aller Schulden ausreichenden Zahlungsmittel des Vertretenen zur Verfügung, beschränkt sich die

dert wird (BFH-Urteil vom 25.4.1995, VII R 99-100/94, BFH/NV 1996, 97). Vgl. Intemann, in: Pahlke/Koenig, § 69 Rn. 56

¹²² BFH-Urteil vom 14.7.1987, VII R 188/82, BStBl 1988 II 172; Urteil vom 5.3.1991, VII R 93/88, BStBl 1991 II 678 [681]; Urteil vom 26.8.1992, VII R 50/91, BStBl 1993 II 8. Vgl. Jakob, Rn. 395; Rüsken, in: Klein, § 69 AO Rn. 60

¹²³ BFH-Urteil vom 6.3.2001, VII R 17/00, BFH/NV 2001, 1100; Urteil vom 5.6.2007, VII R 65/05, BStBl 2008 II 273; Urteil vom 4.12.2007, VII R 18/06, BFH/NV 2008, 521

¹²⁴ BFH-Urteil vom 5.6.2007, VII R 65/05, BStBl 2008 II 273

¹²⁵ Siehe auch BFH-Urteil vom 12.7.1988, VII R 4/88 BStBl 1988 II 980; Urteil vom 5.3.1991, VII R 93/88, BStBl 1991 II 678; Urteil vom 26.8.1992, VII R 50/91, BStBl 1993 II 8; Urteil vom 2.3.1993, VII R 90/90, BFH/NV 1994, 526; Urteil vom 6.3.2001, VII R 17/00, BFH/NV 2001, 1100; Beschluss vom 11. 8. 2005, VII B 244/04, BStBl 2006 II 201. Vgl. Schwarz, § 69 AO Rn. 11

¹²⁶ Es ist Loose (in: Tipke/Kruse § 69 AO Tz. 20, 45) darin beizupflichten, dass die Kausalität für jeden Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis anhand des § 69 AO gesondert zu prüfen ist.

Haftung nach dem *Grundsatz anteiliger Tilgung* auf den Betrag, der bei gleichmäßiger Befriedigung aller Gläubiger auf den Steuergläubiger entfallen wäre.¹²⁷ Damit entfällt die Kausalität nicht bereits deshalb, weil ihm aufgrund der Massearmut zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuer deren Tilgung nicht in voller Höhe möglich war. Hat der Vertretene Mittel, die nur zur anteiligen Tilgung künftig fällig werdender Steuerschulden und anderer Verbindlichkeiten ausreichen, so ist nach dem genannten Grundsatz vielmehr in dem Umfang eine Kausalität anzunehmen, in dem der Steuergläubiger bei Fälligkeit der Steuerschulden hätte befriedigt werden können.¹²⁸

Besteht nach dem Vorstehenden zwischen der Pflichtverletzung des gesetzlichen Vertreters und dem Haftungsschaden ein Verursachungszusammenhang, wird dieser nicht dadurch in Zweifel gezogen, dass ohne diese Pflichtverletzung andere Ursachen (sog. Reserveursachen) den Haftungsschaden herbeigeführt hätten. Mag der Haftungsschaden auch ohne die Pflichtverletzung nicht zu vermeiden gewesen sein, da Reserveursachen dieselbe Wirkung entfaltet hätten, führt dies lediglich dazu, dass zwischen den Reserveursachen und dem Haftungsschaden ein sog. hypothetischer Kausalzusammenhang entsteht. Hinter dem hypothetischen Kausalzusammenhang verbirgt sich ein nur fiktiver (gedachter) Geschehensablauf, der die Kausalität einer realen Ursache nicht beseitigen kann.¹²⁹ Daher bleiben hypothetische Kausalverläufe für eine haftungsrechtliche Inanspruchnahme nach § 69 AO grundsätzlich außer Betracht.¹³⁰ Dagegen steht jedoch eine sog. überholende Kausalität dem haftungsbegründenden Ursachenzusammenhang entgegen. Unter dieser Kausalitätsform versteht man, dass der Schaden durch eine andere Ursache als die Pflichtverletzung den Schaden herbeigeführt hat, bevor der durch die Pflichtverletzung in Gang gesetzte Ursachenverlauf denselben Schaden hervorrufen konnte. So liegt z.B. der Fall, dass die Finanzbehör-

¹²⁷ BFH-Urteil vom 5.3.1991, VII R 93/88, BStBl 1991 II 678

¹²⁸ BFH-Urteil vom 26.4.1984, V R 128/79, BStBl 1984 II 776 [778]. Siehe hierzu Näheres unter D.I.

¹²⁹ BFH-Urteil vom 5. 6. 2007, VII R 65/05, BStBl 2008 II 273

¹³⁰ BFH-Urteil vom 5. 6. 2007, VII R 65/05, BStBl 2008 II 273; Beschluss vom 23.4.2007, VII B 92/06, BStBl 2009 II 622. Vgl. Loose, in: Tipke/Kruse § 69 AO Tz. 21

de dem Vertretenen gegenüber eine zu geringe Steuer festsetzt, ohne die Einreichung der unvollständig ausgefüllten Steuererklärung durch den gesetzlichen Vertreter abzuwarten.¹³¹

V. Verschulden

Schließlich muss für die Vertreterhaftung eine in § 69 S. 1 AO bezeichnete Verschuldensform (Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit) vorliegen. Während die vorangegangenen Voraussetzungen den objektiven Haftungstatbestand ausmachen, stellt das Verschulden des gesetzlichen Vertreters den subjektiven Haftungstatbestand dar. Wie in der Einleitung bereits erwähnt, hat die Haftung nach § 69 AO aus Sicht des BFH Schadensersatzcharakter. Dem Fiskus soll es nur bei persönlichem¹³² Fehlverhalten des gesetzlichen Vertreters gestattet sein, diesen für Steuerschulden des Vertreters in Regress zu nehmen.¹³³ In der Person des gesetzlichen Vertreters muss eine vorsätzliche oder zumindest grob fahrlässige Pflichtverletzung zu konstatieren sein. Leicht fahrlässiges Verhalten führt nicht zur Haftung.¹³⁴ Das Verschulden muss sich zudem nur auf das pflichtverletzende Verhalten des gesetzlichen Vertreters beziehen¹³⁵, nicht aber auf den kausal verursachten Haftungsschaden.¹³⁶ Im jeweiligen Einzelfall ist das Verschulden anhand der konkret vorliegenden Umstände festzustellen.¹³⁷ Ist kein Vorsatz feststellbar, ist zu prüfen, ob

¹³¹ Siehe auch Loose, in: Tipke/Kruse § 69 AO Tz. 22

¹³² § 69 AO kennt nämlich keine Zurechnung von Drittverschulden (siehe auch unter B.II.2. und 3.).

¹³³ Jakob, Rn. 396. Stadie (Rn. 140) ist der Ansicht, dass es ein allgemeiner Rechtsgrundsatz im Zivil- und Öffentlichen Recht sei, dass nur bei Verschulden gehaftet wird. Eine verschuldensunabhängige Haftung hält er offenbar für unverhältnismäßig, damit sogar für nicht mehr verfassungskonform.

¹³⁴ Loose, in: Tipke/Kruse § 69 AO Tz. 23

¹³⁵ BFH-Urteil vom 12.4.1988, VII R 131/85, BStBl 1988 II 742 [744]; Urteil vom 11.12.1990, VII R 85/88, BStBl 1991 II 282 [284]

¹³⁶ BFH-Urteil vom 17.9.1987, VII R 62/84, BFH/NV 1988, 7; Urteil vom 26.2.1991, VII R 107/89, BFH/NV 1991, 578. Vgl. Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rn. 39; Rüsken, in: Klein, § 69 AO Rn. 31

¹³⁷ BFH-Urteil vom 13.4.1978, V R 109/75, BStBl 1978 II 508; Urteil vom 26.7.1988, VII R 83/87, BStBl 1988 II 859; Urteil vom 11.12.1990, VII R 85/88, BStBl 1991 II 282

grobe Fahrlässigkeit gegeben ist. In der Regel soll bereits die (objektive) Pflichtverletzung das Vorliegen von grob fahrlässigem Verhalten indizieren.¹³⁸

Vorsätzlich handelt, wer die ihm obliegenden Pflichten kennt und sie verletzen will.¹³⁹ Kennt der gesetzliche Vertreter bspw. die Steuerschuld des Vertretenen und zahlt er trotz Fälligkeit nicht, handelt er vorsätzlich.¹⁴⁰ Der Vorsatz besteht aus einem kognitiven (Wissens-)Element und einem voluntativem (Willens-)Element. Für beide Elemente ist es bereits ausreichend, dass der Betreffende die Pflichtverletzung voraussieht (kognitives Element) und sie in Kauf nimmt (voluntatives Element).¹⁴¹

Grob fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt, zu der er nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und imstande ist, in ungewöhnlich großem Maße verletzt.¹⁴² Jemand, der unbeachtet lässt, was im gegebenen Fall jedem hätte einleuchten müssen, oder die einfachsten, ganz nah liegenden Überlegungen nicht anstellt, setzt sich somit dem Vorwurf grober Fahrlässigkeit aus.¹⁴³ Nach ständiger BFH-Rechtsprechung ist dieser Vorwurf bspw. dann gerechtfertigt, wenn der gesetzliche Vertreter die einzubehaltende und anzumeldende Lohnsteuer nicht zu den gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten abführt.¹⁴⁴ Hatte

[284]

¹³⁸ BFH-Beschluss vom 14.9.1999, VII B 33/99, BFH/NV 2000, 303; Urteil vom 13.3.2003, VII R 46/02, BStBl 2003 II 556 [560]; Urteil vom 11.3.2004 - VII R 52/02, BStBl 2004 II 579; Beschluss vom 30.6.2004, I S 1/04, BFH/NV 2004, 1540; Beschluss vom 20.10.2005, VII B 17/05, BFH/NV 2006, 241

¹³⁹ BFH-Beschluss vom 12.7.1983, VII B 19/83, BStBl 1983 II 655; Urteil vom 11.3.2004, VII R 19/02, BStBl 2004 II 967. Vgl. Jakob, Rn. 397

¹⁴⁰ BFH-Beschluss vom 12.7.1983, VII B 19/83, BStBl 1983 II 655; Urteil vom 11.3.2004, VII R 19/02, BStBl 2004 II 967. Vgl. Jakob, Rn. 397

¹⁴¹ Loose, in: Tipke/Kruse § 69 AO Tz. 24

¹⁴² BFH-Urteil vom 21.2.1989, VII R 165/85, BStBl 1989 II 491; Urteil vom 12.5.1992, VII R 52/91, BFH/NV 1992, 785; Beschluss vom 7.3.1994, VII B 172/94, BFH/NV 1995, 941; Beschluss vom 3.12.2004, VII B 178/04, BFH/NV 2005, 661 [663]. Vgl. Rüsken, in: Klein, § 69 AO Rn. 32

¹⁴³ BFH-Urteil vom 21.2.1989, VII R 165/85, BStBl 89, 491 [493]; Urteil vom 22. 11. 2005, VII R 21/05, BStBl 2006 II 397. Vgl. Jakob, Rn. 398; Loose, in: Tipke/Kruse, § 69 AO Tz. 26

¹⁴⁴ BFH-Urteil vom 20.4.1982, VII R 96/79, BStBl 1982 II 521; Beschluss vom

der gesetzliche Vertreter keine Kenntnis von der von ihm verletzten steuerlichen Pflicht, muss ihm diese Unkenntnis zumindest vorwerfbar sein. Ein entschuldbarer Rechtsirrtum schließt die Haftung aus.¹⁴⁵ Ein solcher Irrtum kann auf einer Falsch Auskunft von Finanzbehörden¹⁴⁶ oder von Angehörigen steuerberatender Berufe¹⁴⁷ oder auf einer unklaren Rechtslage¹⁴⁸ beruhen. Bloße Unkenntnis oder Unfähigkeit kann den gesetzlichen Vertreter aber nicht entlasten, muss er sich doch Kenntnis von steuerrechtlichen Erfordernissen seines Amtes verschaffen.¹⁴⁹ Mangelt es ihm an eigenen Kenntnissen, um seine steuerlichen Pflichten zu erfüllen, muss er sich notfalls fachkundigen Rates bedienen¹⁵⁰; widrigenfalls darf er prinzipiell nicht in das Amt des gesetzlichen Vertreters treten (oder muss es niederlegen).¹⁵¹ Tut er dies gleichwohl, trifft ihn ein sog. Übernahmeverschulden,¹⁵² das den Vorwurf grober Fahrlässigkeit im-

8.5.2001, VII B 252/00, BFH/NV 2001, 1222; Beschluss vom 21.12.1998, VII B 175/98, BFH/NV 1999, 745; Beschluss vom 11.8.2005, VII B 244/04, BStBl 2006 II 201; Beschluss vom 9.12.2005, VII B 124-125/05, BFH/NV 2006, 897; Urteil vom 27.2.2007, VII R 67/05, BStBl 2009 II 348

¹⁴⁵ BFH-Urteil vom 17.11.1992, VII R 13/92, BStBl 1993 II 471; Urteil vom 21.6.1994, VII R 34/92, BStBl 1995 II 230. Siehe auch BFH-Urteil vom 18.9.1981, VI R 44/77, BStBl 1981 II 801; Urteil vom 22.11.2005, VII R 21/05, BStBl 2006 II 397. Vgl. Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rn. 38

¹⁴⁶ BFH-Urteil vom 26.4.1988, VII R 105/85, BFH/NV 1988, 625

¹⁴⁷ BFH-Urteil vom 19.9.1985, VII R 88/85, BFH/NV 1986, 133

¹⁴⁸ BFH-Urteil vom 18.9.1981, VI R 44/77, BStBl 1981 II 801; Urteil vom 22.11.2005, VII R 21/05, BStBl 2006 II 397

¹⁴⁹ BFH-Urteil vom 20.4.1982, VII R 96/79, BStBl 1982 II 521; Beschluss vom 4.3.1986, VII S 33/85, BStBl 1986 II 384; Beschluss vom 18.8.1999, VII B 106/99, BFH/NV 2000, 541

¹⁵⁰ BFH-Beschluss vom 9.1.1996, VII B 189/95, BFH/NV 1996, 589; Beschluss vom 4.5.2004, VII B 318/03, BFH/NV 2004, 1363

¹⁵¹ BFH-Urteil vom 7.5.1985, VII R 111/78, BFH/NV 1987, 210; Beschluss vom 5.3.1985, VII R 52/84, BFH/NV 1987, 459; Beschluss vom 9.1.1996, VII B 189/95, BFH/NV 1996, 589; Beschluss vom 7.3.1994, VII B 172/94, BFH/NV 1995, 941

¹⁵² BFH-Beschluss vom 5.3.1998, VII B 36/97, BFH/NV 1998, 1325. Vgl. Intemann, in: Pahlke/Koenig, § 69 Rn. 70

pliziert.¹⁵³ Einzig wenn er zur Übernahme des Amtes gezwungen wurde, bleibt er von der Haftung frei.¹⁵⁴

B. Inhalt der Haftung

Was den Inhalt der Haftung gemäß § 69 AO anbelangt, wird aus dieser Gesetzesbestimmung nicht allzu viel ersichtlich, außer dass der gesetzliche Vertreter „haftet“. Doch was er tun muss, um dieser Haftung zu genügen, geht aus dem Wortlaut der Vorschrift nicht eindeutig hervor. Klarheit kann man sich allerdings durch einen Blick in die Rechtsprechung des BFH verschaffen. In zahlreichen Entscheidungen wird betont, dass sich die Haftung nach § 69 AO in einem Schadensersatzanspruch des Steuergläubigers erschöpfe und lediglich Steuerausfälle auszugleichen seien.¹⁵⁵ Dadurch soll vermieden werden, dass der Fiskus gegenüber anderen Gläubigern ungerechtfertigt privilegiert und der Haftungsschuldner in einer mit Sinn und Zweck der Haftungsvorschriften nicht zu vereinbarenden Weise zusätzlich sanktioniert wird.¹⁵⁶ Daraus, dass der Haftungsschaden eine fiskalische Geldschuld zum Gegenstand hat, kann für den Inhalt der Haftung gefolgert werden, dass auch die Schadensersatzleistung monetärer Art sein muss, mithin *in Geld* zu erbringen ist.

Auf die Haftung des gesetzlichen Vertreters findet § 44 AO Anwendung. Nach Absatz 1 dieser Gesetzesvorschrift sind Personen, die nebeneinander dieselbe Leistung aus dem Steuerschuldverhältnis schulden „oder“ für sie haften, *Gesamtschuldner*. Zwar klingt der Wortlaut der Norm bei erster Lektüre so, als könnte nur zwischen mehreren Steuerschuldnern oder nur zwischen mehreren Haftenden ein Gesamtschuldverhältnis bestehen, nicht aber zwischen Steuerschuldnern und Haftenden. Wird das Wörtchen „oder“ als einschließende Konjunktion

¹⁵³ BFH-Urteil vom 12.5.1992, VII R 52/91, BFH/NV 1992, 785; Beschluss vom 7.3.1994, VII B 172/94, BFH/NV 1995, 941; Urteil vom 17.2.1998, VII R 46/85, BFH/NV 1998, 683. Vgl. Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rn. 41

¹⁵⁴ BFH-Beschluss vom 5.3.1985, VII B 69/84, BFH/NV 1987, 422

¹⁵⁵ BFH-Urteil vom 5.3.1991, VII R 93/88, BStBl 1991 II 678; Urteil vom 2.3.1993, VII R 90/90, BFH/NV 1994, 526; Urteil vom 16.12.2003, VII R 77/00, BStBl 2005 II 49

¹⁵⁶ BFH-Urteil vom 26.8.1992 VII R 50/91, BStBl 1993 II 8

verstanden, erhält die Bestimmung den Sinn, dass ein Gesamtschuldverhältnis auch dann besteht, wenn ein Teil der als Gesamtschuldner in Frage kommenden Personen Steuerschuldner und der übrige Teil Haftender ist. Dies entspricht auch dem Willen des Gesetzgebers, der in der Gesetzesbegründung ausdrücklich klarstellt, dass die Normfassung „eine Gesamtschuldnerschaft zwischen Steuerschuldner und Haftenden nicht ausschließt“.¹⁵⁷ Damit steht nach der genannten Gesetzesvorschrift der gesetzliche Vertreter als Haftender gemeinsam mit dem Vertretenen als dem Steuerschuldner in einem Gesamtschuldverhältnis zum Steuergläubiger. In der Folge schuldet der gesetzliche Vertreter genauso wie der Vertretene grundsätzlich die gesamte Leistung (§ 44 Abs. 1 S. 2 AO). Er muss also den Anspruch des Steuergläubigers gegen den Vertretenen gemeinsam mit diesem erfüllen. Beide schulden die zu erbringende Leistung jeweils in voller Höhe.

Bewirkt einer von ihnen (der Vertretene oder der gesetzliche Vertreter) die geschuldete Leistung, bspw. durch Entrichtung der Steuer, und wird dadurch der betreffende Anspruch erfüllt, erlischt dieser nach § 47 AO. Die Erfüllung, mithin das Erlöschen des Anspruchs, wirkt für alle Gesamtschuldner (§ 44 Abs. 2 S. 1 AO). Das Gleiche gilt gemäß § 44 Abs. 2 S. 2 AO bei einer Aufrechnung oder einer Sicherheitsleistung; diese gelten nicht nur im Verhältnis zwischen Steuergläubiger und dem aufrechnenden oder Sicherheit leistenden Schuldner, sondern auch im Verhältnis zwischen Steuergläubiger und den übrigen Gesamtschuldner. Wird demnach die Steuerschuld durch Zahlung erfüllt oder aufgerechnet und erlischt sie dadurch, fällt auch die Haftungsschuld fort.¹⁵⁸ Diese materiell-rechtliche Verknüpfung der Haftungsschuld mit der Steuerschuld ist Ausdruck des sog. *Akzessorietätsgrundsatzes*.¹⁵⁹ Diesem Grundsatz zufolge ist die Haftungsschuld akzessorisch zur primären Steuerschuld.¹⁶⁰ Aufgrund des Akzessorietätsverhältnisses steht und fällt die Haftung mit dem Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis, für den gehaftet wird. Daher darf der gesetzliche Vertreter nicht zur Haftung

¹⁵⁷ BT-Drs. VI/1982, S. 115

¹⁵⁸ Birk/Desens/Tappe, Rn. 306; Stadie, Rn. 132. Ähnlich Jakob, Rn. 421

¹⁵⁹ Jakob, Rn. 419

¹⁶⁰ BFH-Urteil vom 13.7.1994, I R 112/93, BStBl 1995 II 198

herangezogen werden, soweit der haftungsgegenständliche Anspruch erloschen ist.¹⁶¹ Von Akzessorietät kann allerdings nur im Hinblick auf Erfüllungen, Aufrechnungen und Sicherheitsleistungen gesprochen werden. Andere „Tatsachen“ entfalten keine rechtlichen Wirkungen im Verhältnis zwischen Steuergläubiger und den übrigen Gesamtschuldnern; sie wirken allein für und gegen den Gesamtschuldner, in dessen Person sie eintreten (§ 44 Abs. 2 S. 3 AO). Der Akzessorietätsgrundsatz greift hier nicht. Daher ist die Haftung des gesetzlichen Vertreters nicht streng, sondern nur „limitiert“¹⁶² oder „beschränkt“¹⁶³ akzessorisch. Zu den „Tatsachen“, die nicht allen Gesamtschuldnern gegenüber, sondern nur *in persona* gelten, gehört die Bestandskraft einer zu niedrigen Steuerfestsetzung.¹⁶⁴ Daher kann sich der gesetzliche Vertreter bei einer Inhaftungnahme nicht darauf berufen, dass der bestandskräftig festgesetzte Steuerbetrag niedriger ist als jener, für den er haftet.¹⁶⁵ Die Norm des § 44 Abs. 2 S. 3 AO erfährt indes durch die Spezialvorschrift¹⁶⁶ des § 191 Abs. 5 AO wichtige Ausnahmen: Der gesetzliche Vertreter darf – vorbehaltlich Steuerdelikten – nicht mehr in Anspruch genommen werden, wenn für die Primärschuld bereits Verjährung eingetreten oder Erlass gewährt worden ist. Obwohl Verjährung und Erlass nach § 44 Abs. 2 S. 3 AO lediglich die Steuerschuld betreffen, erstreckt § 191 Abs. 5 AO ihre Wirkungen auch auf die Inhaftungnahme des gesetzlichen Vertreters und festigt damit das Akzessorietätsverhältnis.¹⁶⁷

¹⁶¹ BFH-Urteil vom 24.10.1979, VII R 7/77, BStBl 1980 II 58; Urteil vom 17.10.1980, VI R 136/77, BStBl 1981, 138; Urteil vom 18.5.1983, I R 193/79, BStBl 1983 II 544; Urteil vom 8.8.1991, V R 19/88, BStBl 1991 II 939; Beschluss vom 6.6.1994, VII B 2/94, BFH/NV 1995, 281

¹⁶² Tipke/Lang, § 7 Rn. 65

¹⁶³ Birk/Desens/Tappe, Rn. 306

¹⁶⁴ Birk/Desens/Tappe, Rn. 306

¹⁶⁵ Siehe auch Jakob, Rn. 421

¹⁶⁶ Tipke/Lang, § 7 Rn. 65

¹⁶⁷ Birk/Desens/Tappe, Rn. 307

C. Umfang der Haftung

Aus dem Schadensersatzcharakter sowie der Akzessorietät der Haftung des gesetzlichen Vertreters folgt, dass dieser nur insoweit haftet, wie Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis gegen den Vertretenen bestehen. Daher richtet sich der Umfang der Haftung grundsätzlich nach der Höhe dieser Ansprüche.¹⁶⁸ Dies gilt unabhängig davon, ob der gesetzliche Vertreter vorsätzlich oder lediglich grob fahrlässig gehandelt hat.¹⁶⁹ Die Obergrenze der Haftung wird allerdings von der Höhe des Haftungsschadens bestimmt, den der gesetzliche Vertreter durch sein pflichtwidriges Verhalten verursacht hat.¹⁷⁰

I. Haftungsausfüllende Kausalität

Nur in dem Umfang, in dem die Pflichtverletzung des gesetzlichen Vertreters den Haftungsschaden kausal herbeigeführt hat, greift die Haftung nach § 69 S. 1 AO. Dadurch wird die Haftung beschränkt; sie reicht nämlich nicht weiter als der kausal verursachte Haftungsschaden. Die Finanzbehörde darf eine Haftung des gesetzlichen Vertreters daher zwingend nur in Höhe dieses Haftungsschadens einfordern. Bei dem Verursachungsverhältnis zwischen der Pflichtverletzung des gesetzlichen Vertreters und der Höhe des Haftungsschadens geht es – anders als bei der haftungsbegründenden Kausalität – nicht (mehr) darum, ob das Verhalten des Haftenden für den Haftungsschaden ursächlich war. Vielmehr ist nach Feststellung dieser Ursächlichkeit im Haftungstatbestand nunmehr zu prüfen, in welcher Höhe der Haftungsschaden aufgrund der Pflichtverletzung kausal entstanden ist.¹⁷¹ In dieser Beziehung

¹⁶⁸ Birk/Desens/Tappe, Rn. 308 f.

¹⁶⁹ BFH-Urteil vom 5.9.1989, VII R 61/87, BStBl 1989 II 979; Urteil vom 27.2.2007, VII R 60/05, BStBl 2008 II 508

¹⁷⁰ BFH-Urteil vom 5.9.1989, VII R 61/87, BStBl 1989 II 979; Urteil vom 1.8.2000, VII R 110/99, BStBl 2001 II 271. Vgl. Loose, in: Tipke/Kruse § 69 AO Tz. 44

¹⁷¹ BFH-Urteil vom 5.9.1989, VII R 61/87, BStBl 1989 II 979; Urteil vom 11.11.2008, VII R 19/08, BStBl 2009 II 342. Vgl. Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rn. 44

spricht man von *haftungsausfüllender Kausalität*.¹⁷² Bei Anwendung der vom BFH bevorzugten Adäquanztheorie geht die Haftung daher so weit, wie die Pflichtverletzung allgemein oder erfahrungsgemäß den eingetretenen Haftungsschaden verursacht und im konkreten Fall der Haftungsschaden ohne sie nicht eingetreten wäre.¹⁷³ Konkret haftet der gesetzliche Vertreter vollumfänglich für den Anspruch des Steuergläubigers aus dem Steuerschuldverhältnis, der bei pflichtgemäßen Verhalten des gesetzlichen Vertreters aus den Mitteln des Vertretenen hätte in vollem Umfang erfüllt werden können.¹⁷⁴ Bei knappen Mitteln des Vertretenen zur Befriedigung aller Schuldner geht die Vertreterhaftung nach der BFH-Rechtsprechung nicht über den Betrag hinaus, der bei gleichmäßiger Tilgung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen zur Begleichung der Steuerschuld hätte verwendet werden können.¹⁷⁵ Der gesetzliche Vertreter ist nur zur anteiligen Tilgung verpflichtet, so dass durch die unterbliebene oder nicht rechtzeitige Festsetzung oder Erfüllung auch nur der Haftungsschaden verursacht ist, der bei anteiliger Tilgung nicht entstanden wäre.¹⁷⁶ Hier kommt erneut der als besondere Ausformung des Kausalitätserfordernisses geltende *Grundsatz anteiliger Tilgung* zum Tragen.¹⁷⁷ Dem Fiskus steht danach nur ein Anteil am Vermögen des Vertretenen zu. Dieser Anteil entspricht dem Verhältnis des Vermögens des Vertretenen zum Gesamtbetrag seiner Verbindlichkeiten (einschließlich der Steuerschulden¹⁷⁸). In Höhe der auf diesem Wege überschlägig¹⁷⁹ zu

¹⁷² Steeger, S. 105

¹⁷³ BFH-Urteil vom 27. 2. 2007, VII R 60/05, BStBl 2008 II 508

¹⁷⁴ BFH-Urteil vom 6.3.2001, VII R 17/00, BFH/NV 2001, 1100

¹⁷⁵ Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rn. 45

¹⁷⁶ BFH-Urteil vom 5.3.1991, VII R 93/88, BStBl 1991 II 678; Urteil vom 26.8.1992, VII R 50/91, BStBl 1993 II 8; Urteil vom 6.3.2001, VII R 17/00, BFH/NV 2001, 1100

¹⁷⁷ Jakob, Rn. 376

¹⁷⁸ In diese Vergleichsrechnung sind Schulden, die in vollem Umfang zu erfüllen sind, wie etwa die abzuführende Lohnsteuer, nicht einzubeziehen (BFH-Beschluss vom 31.3.2000, VII B 187/99, BFH/NV 2000, 1322; Urteil vom 27. 2. 2007, VII R 60/05, BStBl 2008 II 508). Vgl. Rüsken, in: Klein, § 69 AO Rn. 63a

¹⁷⁹ BFH-Urteil vom 8.7.1982, V R 7/76, BStBl 1983 II 249; Urteil vom 26.4.1984, V R 128/79, BStBl 1984 II 776; Urteil vom 26.3.1985, VII R 139/81, BStBl 1985 II 539; Urteil vom 12.6.1986, VII R 192/83, BStBl 1986 II 657; Urteil vom 14.7.1987, VII R 188/82, BStBl 1988 II 172; Urteil vom 12.7.1988, VII R 108-109/87, BFH/NV 1988,

ermittelnden durchschnittlichen Tilgungsquote hätte der gesetzliche Vertreter die Ansprüche des Steuergläubigers erfüllen müssen.¹⁸⁰ In dem Umfang, in dem er dies nicht getan hat, haftet er.¹⁸¹ Er ist also nur quotaal zur Haftung heranzuziehen.¹⁸² Die Haftung kann sich daher nur auf den Betrag erstrecken, der bei pflichtgemäßem Verhalten des gesetzlichen Vertreters entrichtet worden wäre. Nur in Höhe der Zahlungsmittel, die bei dessen pflichtgemäßem Verhalten für eine Schuldentilgung gegenüber der Finanzverwaltung zur Verfügung gestanden hätten, greift die Vertreterhaftung.¹⁸³

II. Haftungsgegenstand

Dem Schadensersatzcharakter der Vertreterhaftung entsprechend hat der gesetzliche Vertreter für den Haftungsschaden einzustehen. Was unter Haftungsschaden zu verstehen ist, wurde bereits unter A.III. erläutert. Der Gegenstand dieses Haftungsschadens bildet grundsätzlich zugleich den Gegenstand der Haftung. Da Gegenstand des Haftungsschadens sämtliche Ansprüche des Steuergläubigers aus dem Steuerschuldverhältnis im Sinne des § 37 AO sind, erschöpft sich der Gegenstand der Haftung nach § 69 S. 1 AO in diesen Ansprüchen.¹⁸⁴ Diese Ansprüche sind indes nur dann Gegenstand der Haftung, wenn sie aufgrund einer haftungsbegründenden schuldhaften Pflichtverletzung

764; Beschluss vom 4.5.2004, VII B 318/03, BFH/NV 2004, 1363. Vgl. Rüsken, in: Klein, § 69 AO Rn. 58, 63

¹⁸⁰ BFH-Urteil vom 8.7.1982, V R 7/76, BStBl 1983 II 249; Urteil vom 26.4.1984, V R 128/79, BStBl 1984 II 776; Urteil vom 26.3.1985, VII R 139/81, BStBl 1985 II 539; Urteil vom 17.7.1985, I R 205/80, BStBl 1985 II 702; Urteil vom 14.7.1987, VII R 188/82, BStBl 1988 II 172; Urteil vom 7.11.1989, VII R 34/87, BStBl 1990 II 201; Urteil vom 11.7.1989, VII R 81/87, BStBl 1990 II 357; Urteil vom 5.3.1991, VII R 93/88, BStBl 1991 II 678; Urteil vom 26.8.1992, VII R 50/91, BStBl 1993 II 8; Urteil vom 25.4.1995, VII R 99-100/94, BFH/NV 1996, 97. Vgl. Rüsken, in: Klein, § 69 AO Rn. 58

¹⁸¹ BFH-Urteil vom 1.8.2000, VII R 110/99, BStBl 2001 II 271

¹⁸² BFH-Urteil vom 27. 2. 2007, VII R 60/05, BStBl 2008 II 508. Vgl. Rüsken, in: Klein, § 69 AO Rn. 63a

¹⁸³ BFH-Urteil vom 16.12.2003, VII R 77/00, BStBl 2005 II 249

¹⁸⁴ Jakob, Rn. 377

des gesetzlichen Vertreters nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt worden sind.¹⁸⁵ Daraus folgt, dass die Ansprüche bereits *vor* der Pflichtverletzung *entstanden* sein müssen.¹⁸⁶ Lediglich die Festsetzung oder Erfüllung muss nachgelagert sein. Die Pflichtverletzung des gesetzlichen Vertreters muss daher chronologisch nach Entstehung der Steuer¹⁸⁷ und vor deren Festsetzung/Erfüllung liegen. Entstehen die Ansprüche erst nach und aufgrund der Pflichtverletzung, sind sie somit prinzipiell nicht ersatzfähig.¹⁸⁸

Zu den Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis gehören auch die Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO, wie etwa Verspätungszuschläge, Zinsen, Säumniszuschläge, Zwangsgelder und Kosten.¹⁸⁹ Folglich können diese Ansprüche ebenfalls grundsätzlich nur dann Haftungsgegenstand sein, wenn sie *vor* der Pflichtverletzung *entstanden* sind. In § 69 S. 2 AO wird allerdings die Haftung auf „infolge der Pflichtverletzung zu zahlende Säumniszuschläge“ erweitert.¹⁹⁰ Der gesetzliche Vertreter haftet daher für *vor* seiner schuldhaften Pflichtverletzung entstandene Säumniszuschläge nach § 69 S. 1 AO¹⁹¹, während

¹⁸⁵ BFH-Urteil vom 22.2.1980, VI R 185/79, BStBl 1980 II 375; Urteil vom 3.2.1982, VII R 101/79, BStBl 1982 II 355; Urteil vom 26.7.1988, VII R 83/87, BStBl 1988 II 859; Beschluss vom 24.1.1989, VII B 188/88, BStBl 1989 II 315

¹⁸⁶ Ob der Anspruch entstanden ist, richtet sich nach dem materiellen Recht. Wenn der Anspruch aus materiell-rechtlicher Sicht zu hoch festgesetzt wird, kann der gesetzliche Vertreter gegen den Festsetzungsbescheid die Einwendung der Rechtswidrigkeit erheben, da sich die Haftung nicht auf den zu hoch festgesetzten Steuerbetrag erstreckt. Dies ist auf den Akzessorietätsgrundsatz zurückzuführen (siehe auch Birk/Desens/Tappe, Rn. 306; Jakob, Rn. 423).

¹⁸⁷ Nach Auffassung von Loose (in: Tipke/Kruse § 69 AO Tz. 44) müssen die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis spätestens gleichzeitig mit der Pflichtverletzung entstanden sein.

¹⁸⁸ Steeger, S. 103. Auch dies ist im Grunde Ausfluss des Akzessorietätsverhältnisses zwischen der Haftung und dem haftungsgegenständlichen Anspruch (Tipke/Lang, § 7 Rn. 65).

¹⁸⁹ BFH-Urteil vom 1.8.2000, VII R 110/99, BStBl 2001 II 271

¹⁹⁰ BFH-Beschluss vom 2.11.2001, VII B 155/01, BStBl 2002 II 73

¹⁹¹ BFH-Urteil vom 22.2.1980, VI R 185/79, BStBl 1980 II 375; Urteil vom 3.2.1982, VII R 101/79, BStBl 1982 II 355; Urteil vom 26.7.1988, VII R 83/87, BStBl 1988 II 859; Beschluss vom 24.1.1989, VII B 188/88, BStBl 1989 II 315; Urteil vom 26.7.1988, VII R 84/87, BFH/NV 1988, 685

auf die Haftung für *danach* entstandene Säumniszuschläge Satz 2 anzuwenden ist. Säumniszuschläge sind gemäß § 240 Abs. 1 S. 1 AO Nebenleistungen für eine Steuer, die nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages entrichtet wurde.¹⁹² Nach § 69 S. 2 AO sind solche Säumniszuschläge nur dann ersatzfähig, wenn sie dadurch entstehen, dass der gesetzliche Vertreter die rechtzeitige Steuerzahlung unterlässt.¹⁹³ Die Haftung für Säumniszuschläge nach § 69 S. 2 AO setzt hingegen – anders als die Haftung für die übrigen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis¹⁹⁴ – nicht voraus, dass der gesetzliche Vertreter unmittelbar dafür Verantwortung trägt, dass ein Anspruch auf Zahlung von Säumniszuschlägen entstanden ist. Für solche Säumniszuschläge haftet er nämlich unabhängig davon, ob er es zu vertreten hat, dass die Säumnis des Vertretenen eingetreten oder weiter aufrechterhalten worden ist.¹⁹⁵

Nach der BFH-Rechtsprechung erfüllen Säumniszuschläge einen zweifachen Zweck: Zum einen sind sie ein Druckmittel, das den Steuerschuldner zur rechtzeitigen Zahlung anhalten soll; zum anderen dienen sie dazu, vom Steuerschuldner eine Gegenleistung für die verspätete Zahlung fälliger Steuerschulden zu erhalten und die dadurch erhöhten Verwaltungsaufwendungen abzugelten.¹⁹⁶ Bei Überschuldung oder *Zahlungsunfähigkeit* des Vertretenen sind die Säumniszuschläge wegen sachlicher Unbilligkeit *in der Regel zur Hälfte zu erlassen*, da sie ihren Zweck verloren haben, als Druckmittel für eine pünktliche Steuerzahlung zu

¹⁹² Anzumerken ist, dass bei einer Säumnis bis zu drei Tagen keine Säumniszuschläge erhoben werden (§ 240 Abs. 3 AO).

¹⁹³ BFH-Urteil vom 19.12.2000, VII R 63/99, BStBl 2001 II 217

¹⁹⁴ § 69 S. 2 AO ist *lex specialis* für Säumniszuschläge (Steeger, S. 103) und gilt deshalb für sonstige Nebenleistungen nicht (BFH-Urteil vom 22.2.1980, VI R 185/79, BStBl 1980 II 375; Urteil vom 26.7.1988, VII R 83/87, BStBl 1988 II 859; Urteil vom 1.8.2000, VII R 110/99, BStBl 2001 II 271). Vgl. Loose, in: Tipke/Kruse § 69 AO Tz. 44; Rüsken, in: Klein, § 69 AO Rn. 15

¹⁹⁵ BFH-Urteil vom 19.12.2000, VII R 63/99, BStBl 2001 II 217

¹⁹⁶ BFH-Urteil vom 16.7.1997, XI R 32/96, BStBl 1998 II 7; Urteil vom 18.6.1998, V R 13/98, BFH/NV 1999, 10; Beschluss vom 21.4.1999, VII B 347/98, BFH/NV 1999, 1440; Beschluss vom 7.7.1999, X R 87/96, BFH/NV 2000, 161; Urteil vom 19.12.2000, VII R 63/99, BStBl 2001 II 217

dienen.¹⁹⁷ In solchen Fällen haftet der gesetzliche Vertreter nur für die Hälfte der Säumniszuschläge.

III. Berücksichtigung von Mitverschulden der Finanzbehörden

Denkbar und auch nicht ganz außergewöhnlich sind Fälle, in denen die Finanzbehörde zur Entstehung des Haftungsschadens beiträgt. Als häufigstes Beispiel kann angeführt werden, dass die Finanzbehörde eine nicht fristgemäß abgegebene Steuererklärung des Steuerpflichtigen schuldhaft verspätet bearbeitet, mithin die Steuer später als bei fristgemäßer Bearbeitung festsetzt. Wirkt damit ein finanzbehördliches Fehlverhalten bei Entstehung des tatbestandlichen Haftungsschadens, namentlich der nicht rechtzeitigen Festsetzung des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis, mit, stellt sich die Frage, ob und welchen Einfluss eine Mitverursachung des Schadens durch die Finanzbehörde auf die materiell-rechtliche Haftung des gesetzlichen Vertreters hat.

Nach einer in der Literatur vertretenen Rechtsansicht habe ein Mitverschulden der Finanzbehörde unmittelbar Auswirkungen auf die Höhe der Haftung und sei haftungsmindernd zu berücksichtigen.¹⁹⁸ Gestützt wird dies auf eine analoge Anwendung des in erster Linie im Zivilrecht Geltung beanspruchenden und das Mitverschulden regelnden § 254 BGB. Der in der genannten Gesetzesnorm zum Ausdruck kommende Rechtsgedanke sei nämlich allgemeingültig und müsse daher in das Steuerrecht übertragen werden.¹⁹⁹ Die Vertreterhaftung sei somit in dem Umfang zu kürzen, in dem der Haftungsschaden der Finanzverwaltung zuzurechnen sei.

¹⁹⁷ BFH-Urteil vom 16.7.1997, XI R 32/96, BStBl 1998 II 7; Beschluss vom 21.4.1999, VII B 347/98, BFH/NV 1999, 1440; Urteil vom 19.12.2000, VII R 63/99, BStBl 2001 II 217; Urteil vom 5.6.2007, VII R 65/05, BStBl 2008 II 273

¹⁹⁸ Loose, in: Tipke/Kruse § 69 AO Tz. 28; Schwarz, § 69 AO Rn. 18; Steeger, S. 107 ff. Ähnlich Blesinger, S. 33. Gleicher Auffassung wohl auch Rüsken, in: Klein, § 69 AO Rn. 43

¹⁹⁹ Intemann, in: Pahlke/Koenig, § 69 AO Rn. 130

Dagegen soll ein mitwirkendes Verschulden der Finanzbehörde nach ständiger BFH-Rechtsprechung für den Haftungsumfang unbeachtlich sein²⁰⁰, vielmehr spiele es – wenn überhaupt – erst bei der Durchsetzung der Haftung eine Rolle.²⁰¹ Der BFH lehnt eine Anwendung des § 254 BGB ab, da sich allein aus § 69 AO ergebe, ob und in welchem Umfang eine materiell-rechtliche Haftung gegeben sei.²⁰² Er vertritt die Auffassung, dass die Finanzbehörde ihren eigenen Schadensbeitrag unter Umständen in ihre Ermessenserwägungen einfließen lassen müsse.²⁰³ Hierfür müsse jedoch das Mitverschulden der Finanzbehörde schwer wiegen und das Verschulden des gesetzlichen Vertreters eindeutig überwiegen.²⁰⁴ Daher kommt es für die Berücksichtigung des finanzbehördlichen Mitverschuldens auf das Gewicht des Schadensbeitrags der Beteiligten an. Nimmt das finanzbehördliche Fehlverhalten ein solch erhebliches Ausmaß an, dass demgegenüber das Verschulden des Haftungsschuldners nicht entscheidend ins Gewicht fällt und daher als gering anzusehen ist, kommt eine beschränkte Inhaftungnahme oder gar ein Absehen hiervon in Betracht.²⁰⁵ Einer vollumfänglichen Inanspruchnahme des gesetzlichen Vertreters steht indes nichts entgegen, wenn diesem ein schwereres Verschulden („besonders grobe Pflichtverletzung“)

²⁰⁰ BFH-Urteil vom 26.1.1961, IV 140/60, HFR 1961, 109

²⁰¹ BFH-Urteil vom 11.8.1978, VI R 169/75, BStBl 1978, 683; Urteil vom 26.2.1985, VII R 137/81, BFH/NV 1986, 136; Urteil vom 2.8.1988, VII R 60/85, BFH/NV 1989, 150; Beschluss vom 25.4.1989, VII S 15/89, BFH/NV 1989, 757; Beschluss vom 28.8.1990, VII S 9/90, BFH/NV 1991, 290; Urteil vom 13.6.1997, VII R 96/96, BFH/NV 1998, 4; Beschluss vom 11.5.2000, VII B 217/99, BFH/NV 2000, 1442; Beschluss vom 8.5.2001, VII B 252/00, BFH/NV 2001, 1222; Beschluss vom 2.7.2001, VII B 345/00, BFH/NV 2002, 4; Beschluss vom 2.11.2001, VII B 75/01, BFH/NV 2002, 310

²⁰² BFH-Urteil vom 5. 6. 2007, VII R 65/05, BStBl 2008 II 273

²⁰³ Siehe hierzu unter E.I.

²⁰⁴ BFH-Urteil vom 26.1.1961, IV 140/60, HFR 1961, 109; Urteil vom 13.6.1997, VII R 96/96, BFH/NV 1998, 4; Urteil vom 13.3.2003, VII R 46/02, BStBl 2003 II 556

²⁰⁵ BFH-Urteil vom 8.4.1986, VII R 187/83, BFH/NV 1986, 508 (509); Urteil vom 22.7.1986, VII R 191/93, BFH/NV 1987, 140; Urteil vom 16.10.1986, VII R 161/83, BFH/NV 1987, 616 (617); Urteil vom 29.7.1992, I R 112/91, BFH/NV 1994, 357; Urteil vom 13.3.2003, VII R 46/02, BStBl 2003 II 556; Urteil vom 30.8.2005, VII R 61/04, BFH/NV 2006, 232

vorzuwerfen ist.²⁰⁶ Besteht das Vertreterverschulden etwa in einer vorsätzlichen Pflichtverletzung, kann das finanzbehördliche Mitverschulden bei den Ermessenserwägungen gänzlich außer Betracht gelassen werden.²⁰⁷

D. Durchsetzung des Haftungsanspruchs

Sind die materiell-rechtlichen Haftungsvoraussetzungen erfüllt sowie Inhalt und Umfang der Haftung geklärt, kann der Haftungsanspruch der Finanzverwaltung hinreichend bestimmt werden. Erst nachdem der Haftungsanspruch dem Grunde und der Höhe nach hinreichend bestimmt worden ist, kann die zuständige Behörde den gesetzlichen Vertreter tatsächlich in Anspruch nehmen.

I. Festsetzungsverfahren

Die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners geschieht nach § 191 Abs. 1 S. 1 AO durch Erlass eines Haftungsbescheids.²⁰⁸ Der Erlass des Haftungsbescheids dient der Festsetzung des Haftungsanspruchs gegen den gesetzlichen Vertreter.²⁰⁹ Die Festsetzung des Haftungsanspruchs ist rechtlich vom Vorliegen der Haftungsvoraussetzungen sowie der Feststellung der Haftungsreichweite abhängig. Aus dem schriftlich zu erteilenden (§ 191 Abs. 1 S. 3 AO) Haftungsbescheid muss nämlich für den gesetzlichen Vertreter eindeutig hervorgehen, dass und in welcher Höhe er auf der Grundlage des § 69 AO zur Haftung herangezogen wird.²¹⁰ Keine Voraussetzung für den Erlass des Haftungsbescheids ist

²⁰⁶ BFH-Urteil vom 12.3.1985, VII R 22/84, BFH/NV 1987, 227 (229)

²⁰⁷ BFH-Beschluss vom 21.9.2009, VII B 85/09, BFH/NV 2010, 11. Vgl. Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rn. 53

²⁰⁸ BFH-Urteil vom 9.8.2002, VI R 41/96, BStBl 2003 II 160; Urteil vom 11.3.2004, VII R 52/02, BStBl 2004 II 579

²⁰⁹ Jakob, Rn. 417

²¹⁰ BFH-Beschluss vom 27.8.2009, V B 75/08, BFH/NV 2009, 1964. Vgl. Loose, in: Tipke/Kruse § 69 AO Tz. 48

jedoch, dass vorher gegen den Steuerschuldner (den Vertretenen) eine Steuerfestsetzung vorgenommen wurde.²¹¹

1. Ermessensentscheidung

Der Entscheidungsprozess der Finanzbehörde, den gesetzlichen Vertreter in Haftung zu nehmen, ist nach ständiger BFH-Rechtsprechung zweigliedrig²¹²: Das Finanzamt hat zunächst zu prüfen, ob in der Person des gesetzlichen Vertreters die tatbestandlichen Voraussetzungen der Haftungsvorschrift des § 69 AO erfüllt sind. Daran schließt sich die von der Finanzbehörde nach § 191 Abs. 1 AO zu treffende Entscheidung an, ob und wen es als Haftenden in Anspruch nehmen will.²¹³ Anders als die Steuerfestsetzung gegen den Vertretenen ist der Erlass eines Haftungsbescheids gegen den gesetzlichen Vertreter keine gebundene (rechtlich zwingende) Verwaltungsentscheidung, sondern steht im pflichtgemäßen Ermessen (§ 5 AO) der Finanzbehörde.²¹⁴ Die Finanzbehörde darf freilich die Grenzen des Ermessens nicht überschreiten oder vom Ermessen in einer dem Zweck der angewandten Norm widersprechenden Weise Gebrauch machen. In ihrer Entscheidung müssen die für die Ermessensausübung maßgeblichen Gründe dargestellt werden.²¹⁵ Bei der Ermessensausübung angestellte Erwägungen müssen aus den im Haftungsbescheid niedergelegten Entscheidungsgründen selbst erkennbar sein.²¹⁶

Im Rahmen ihrer Entscheidung hat die Finanzbehörde zunächst Erwägungen im Hinblick darauf anzustellen, ob gegen den in Frage

²¹¹ BFH-Urteil vom 24.2.1987, VII R 4/84, BStBl 1987 II 363. Vgl. Loose, in: Tipke/Kruse, § 191 AO Rn. 14

²¹² BFH-Urteil vom 13.4.1978, V R 109/75, BStBl 1978 II 508; Urteil vom 4.10.1988, VII R 53/85, BFH/NV 1989, 274 (275)

²¹³ BFH-Urteil vom 13.3.2003, VII R 46/02, BStBl 2003 II 556

²¹⁴ Ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 29.9.1987, VII R 54/84, BStBl 1988 II 176; Urteil vom 30.6.1995, VII R 87/94, BFH/NV 1996, 3; Urteil vom 13.6.1997, VII R 96/96, BFH/NV 1998, 4; Urteil vom 9.8.2002, VI R 41/96, BStBl 2003 II 160. Vgl. Birk/Desens/Tappe, Rn. 311; Jakob, Rn. 425; Loose, in: Tipke/Kruse § 69 AO Tz. 46

²¹⁵ BFH-Urteil vom 29.5.1990, VII R 85/89, BStBl 1990 II 1008

²¹⁶ BFH-Urteil vom 9.8.2002, VI R 41/96, BStBl 2003 II S. 160

kommenden Haftungsschuldner²¹⁷ ein Haftungsbescheid erlassen werden soll. Dieser Teil der Ermessensentscheidung wird auch als *Entschliessungsermessen* bezeichnet.²¹⁸ Nach einer Entscheidung über das „Ob“ der Inhaftungnahme des gesetzlichen Vertreters muss die Finanzbehörde in einem weiteren Schritt prüfen, in welcher Höhe der gesetzliche Vertreter zur Haftung herangezogen werden soll. Am Ende dieser Prüfung kann sich die Finanzbehörde dafür entscheiden, auf den Erlass des Haftungsbescheids ganz oder teilweise zu verzichten oder aber den gesetzlichen Vertreter seinen individuellen Verhältnissen und den Umständen des Einzelfalls entsprechend in Anspruch zu nehmen.²¹⁹ In Ansehung des Gebots, entstandene Steuern im öffentlichen Interesse soweit irgend möglich einzuziehen und damit das Steueraufkommen des Staates zu sichern, ist die Finanzbehörde in der Regel gehalten, die gesetzlichen Vertreter für die Steuerschuld, die der Vertretene nicht begleichen kann, in Haftung zu nehmen, es sei denn, besondere Umstände würden dagegen sprechen.²²⁰ So sind vor Erlass eines Haftungsbescheids Billigkeitsgesichtspunkte, die etwa zu einem Erlass von Säumniszuschlägen führen, zu Gunsten des Haftungsschuldners zu berücksichtigen.²²¹

Wie bereits unter B. dargelegt, besteht zwischen dem Vertretenen (Steuerschuldner) und dem gesetzlichen Vertreter (Haftungsschuldner) eine Gesamtschuldnerschaft. Wird der Vertretene nicht allein durch einen, sondern durch mehrere gesetzliche Vertreter vertreten und ist mehr als nur einer von ihnen Haftungsschuldner, stehen diese zueinander und zum Vertretenen in einem Gesamtschuldverhältnis.²²² In einem solchen Fall kann die Finanzbehörde eine Auswahl zwischen diesem und dessen gesetzlichen Vertretern treffen. Sie kann daher einen oder mehrere

²¹⁷ Dass der gesetzliche Vertreter Haftungsschuldner ist, muss die Finanzbehörde bereits in einem Vorstadium der Ermessensentscheidung eruiert und festgestellt haben (vgl. Loose, in: Tipke/Kruse § 69 AO Tz. 46).

²¹⁸ Jakob, Rn. 426; Loose, in: Tipke/Kruse § 69 AO Tz. 46

²¹⁹ Jakob, Rn. 425

²²⁰ BFH-Urteil vom 29.9.1987, VII R 54/84, BStBl 1988 II 176; Urteil vom 2.10.1986, VII R 28/83, BFH/NV 1987, 349; Urteil vom 11.3.2004, VII R 19/02, BStBl 2004 II 967. Vgl. Jakob, Rn. 426

²²¹ BFH-Urteil vom 19.12.2000, VII R 63/99, BStBl 2001 II 217

²²² Loose, in: Tipke/Kruse § 69 AO Tz. 47

Schuldner heranziehen, während sie auf die Inhaftungnahme der übrigen verzichten kann.²²³ Im Hinblick hierauf ist der Finanzbehörde ein pflichtgemäßes Ermessen, ein sog. Auswahlmessen, eingeräumt.²²⁴ Dieses Ermessen hat die Finanzbehörde nach außen erkennbar auszuüben.²²⁵ Ferner ist sie zu einer sachgerechten und nachvollziehbaren Abwägung und Begründung verpflichtet.²²⁶ Haften zwar mehrere gesetzliche Vertreter, haben diese aber eine wirksame interne Geschäftsverteilung²²⁷ dahingehend vorgenommen, dass nur einer von ihnen die steuerlichen Angelegenheiten besorgen muss, so hat das Finanzamt grundsätzlich diesen für Steuerangelegenheiten zuständigen gesetzlichen Vertreter in Anspruch zu nehmen.²²⁸ Kein Auswahlkriterium ist dagegen etwa bei Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH die Höhe der Beteiligung am Gesellschaftsvermögen.²²⁹

2. Drittwirkung der Bestandskraft des Steuerfestsetzungsbescheids

Hat die Finanzbehörde den gesetzlichen Vertreter durch Erlass eines Haftungsbescheids gemäß § 191 Abs. 1 AO in Anspruch genommen, kann dieser gegen den Haftungsbescheid Rechtsbehelfe, wie etwa Einspruch bei den Finanzbehörden oder Klage vor den Finanzgerichten, einlegen. In dem betreffenden Rechtsbehelfsverfahren kann er grundsätzlich einwenden, dass die Voraussetzungen für den Erlass des angegriffenen Haftungsbescheids, insbesondere ein Haftungsschaden nicht gegeben sind.²³⁰ An einem Haftungsschaden fehlt es, wenn gegen den Vertretenen kein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis besteht, für den der

²²³ Loose, in: Tipke/Kruse § 69 AO Tz. 47

²²⁴ Jakob, Rn. 425

²²⁵ BFH-Beschluss vom 18.7.2008, VII B 184/07, BFH/NV 2008, 1805

²²⁶ Jakob, Rn. 427

²²⁷ Siehe B.I.2.

²²⁸ BFH-Beschluss vom 7.3.1994, VII B 172/94, BFH/NV 1995, 941 (942); Urteil vom 23.6.1998, VII R 4/98, BStBl 1998 II 761 (765). Vgl. Birk/Desens/Tappe, Rn. 311

²²⁹ BFH-Urteil vom 26.4.1984, V R 128/79, BStBl 1984 II 776

²³⁰ BFH-Urteil vom 12.1.2011, XI R 11/08, BStBl. 2011 II 477

gesetzliche Vertreter haften muss.²³¹ Besteht ein solcher Anspruch, kann ihn die Finanzbehörde durch Bescheid gegen den Vertretenen festsetzen. Für den Erlass eines Haftungsbescheids gegen den gesetzlichen Vertreter ist dies allerdings nicht erforderlich.²³² Erlässt die Finanzbehörde gegen den Vertretenen gleichwohl einen Festsetzungsbescheid, kann der Vertretene diesen mit Rechtsbehelfen innerhalb bestimmter Fristen anfechten. Diese Rechtsbehelfe erhebt der Vertretene in der Regel durch den gesetzlichen Vertreter. Wird kein fristgemäßer Rechtsbehelf gegen den an den Vertretenen ergangenen Festsetzungsbescheid erhoben, erwächst dieser in Bestandskraft und bindet den Vertretenen. In der Folge kann dieser mangels zulässiger Rechtsbehelfe nunmehr grundsätzlich keine Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit des Bescheids anbringen. Vor allem kann der Vertretene nicht mehr einwenden, dass der in dem Bescheid festgesetzte Anspruch des Steuergläubigers nicht besteht. Ist damit der Bescheid und mit ihm der genannte Anspruch des Steuergläubigers für den Vertretenen unanfechtbar, stellt sich die Frage, ob der gesetzliche Vertreter in Rechtsbehelfsverfahren gegen den Haftungsbescheid noch Einwendungen gegen das Bestehen dieses Anspruchs erheben kann. Im Grundsatz treffen die Wirkungen der Bestandskraft lediglich den Vertretenen persönlich, nicht aber dessen gesetzlichen Vertreter.²³³ Eine Ausnahmenvorschrift stellt allerdings § 166 AO dar: Ist die Steuer dem Vertretenen gegenüber unanfechtbar festgesetzt, so hat dies der gesetzliche Vertreter gegen sich gelten zu lassen, wenn er in der Lage gewesen wäre, den gegen den Vertretenen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter anzufechten. Daher kann sich der gesetzliche Vertreter im Haftungsverfahren nicht mehr darauf berufen, dass der unanfechtbar festgesetzte Anspruch, für den er in Haftung genommen wird, nicht bestehe.²³⁴ Dazu muss der gesetzliche Vertreter in der Lage gewesen sein, den Steuerfestsetzungsbescheid anzufechten. Dies ist der Fall, wenn ihm

²³¹ BFH-Urteil vom 13.1.2005, V R 44/03, BFH/NV 2005, 998; Urteil vom 12.1.2011, XI R 11/08, BStBl. 2011 II 477

²³² BFH-Urteil vom 23.3.1993, VII R 38/92, BStBl 1993 II 581

²³³ Jakob, Rn. 419

²³⁴ BFH-Urteil vom 23.3.1993, VII R 38/92, BStBl 1993 II 581. Für die bestandskräftige Feststellung der angeblichen Pflichtverletzung durch den Haftenden siehe BFH-Urteil vom 13.3.2003, VII R 46/02, BStBl 2003 II 556

die Anfechtung rechtlich möglich gewesen ist. Für die Bindung an den Festsetzungsbescheid gegen den Vertretenen ist allein die rechtliche Möglichkeit entscheidend, diesen Bescheid anzufechten.²³⁵ Diese Möglichkeit besteht nicht, wenn der gesetzliche Vertreter nicht während der gesamten Dauer der Rechtsbehelfsfrist Vertretungsmacht gehabt hat.²³⁶ Indessen steht der Bindungswirkung des Festsetzungsbescheids nicht entgegen, dass er als einer von mehreren Vertretern keine oder zu spät Kenntnis von dem Bescheid erlangt hat.²³⁷ Sind dem gesetzlichen Vertreter damit gemäß der Präklusionsvorschrift des § 166 AO ausnahmsweise Einwendungen gegen die Steuerschuld abgeschnitten, ist dies eine in dieser Norm verankerte *Drittwirkung der Bestandskraft* des Steuerfestsetzungsbescheids.²³⁸

3. Festsetzungsverjährung

Eine Steuerfestsetzung ist nur bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist zulässig (§ 169 Abs. 1 AO). Die Vorschriften über diese Frist sind nach § 191 Abs. 3 S. 1 AO auf den Erlass von Haftungsbescheiden entsprechend anzuwenden, mit der Folge, dass die Festsetzung des Haftungsanspruchs nach Ablauf der Festsetzungsfrist und Eintritt der Festsetzungsverjährung nicht mehr zulässig ist. Bei der Inhaftungnahme des gesetzlichen Vertreters beträgt diese Frist vier Jahre und beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Haftungstatbestand des § 69 AO verwirklicht worden ist (§ 191 Abs. 3 S. 2 und 3 AO).²³⁹ Der Haftungstatbestand ist mit erstmaliger Erfüllung der materiell-rechtlichen Haftungsvoraussetzungen verwirklicht.²⁴⁰ Der endgültige Ausfall des Steuer-

²³⁵ BFH-Beschluss vom 6.6.1994, VII B 2/94, BFH/NV 1995, 281. Vgl. Schwarz, § 69 AO Rn. 24

²³⁶ BFH-Urteil vom 24.8.2004, VII R 50/03, BStBl 2005 II 127

²³⁷ BFH-Beschluss vom 6.6.1994, VII B 2/94, BFH/NV 1995, 281. Vgl. Schwarz, § 69 AO Rn. 24

²³⁸ BFH-Urteil vom 12.1.2011, XI R 11/08, BStBl. 2011 II 477

²³⁹ BFH-Urteil vom 12.10.1999, VII R 98/98, BStBl II 2000, 486; Beschluss vom 4.9.2002, I B 145/01, BStBl 2003 II 223

²⁴⁰ BFH-Urteil vom 12.10.1999, VII R 98/98, BStBl 2000 II 486; Beschluss vom 21.11.2001, VII B 108/01, BFH/NV 2002, 315; Urteil vom 4.9.2002, I B 145/01, BSt-

anspruchs ist dagegen keine Haftungsvoraussetzung, weshalb er für den Fristbeginn nicht maßgeblich ist.²⁴¹ Die Frist endet zwar grundsätzlich mit Ablauf des vierten auf den Fristbeginn folgenden Kalenderjahres. Die Festsetzungsfrist für den Haftungsanspruch gegen den gesetzlichen Vertreter kann allerdings nicht eher enden als die Festsetzungsfrist für den Steueranspruch gegen den Vertretenen (§ 191 Abs. 3 S. 4 Hs. 1 AO). Die Festsetzungsfrist für den Haftungsanspruch wird demnach durch die Festsetzungsfrist für den Steueranspruch hinausgeschoben (sog. Ablaufhemmung²⁴²). Dadurch verlängert sich der Ablauf der Festsetzungsfrist jedenfalls bis zum Ablauf der für die Steuerfestsetzung geltenden Festsetzungsfrist.²⁴³ Wird der Steueranspruch vor Ablauf seiner Festsetzungsfrist gegenüber dem Vertretenen festgesetzt, endet die Festsetzungsfrist für den Haftungsanspruch nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Erlass des Festsetzungsbescheids (§ 191 Abs. 3 S. 4 Hs. 2 i.V.m. § 171 Abs. 10 AO).²⁴⁴ Die Steuerfestsetzung hat damit Auswirkungen auf die Festsetzungsfrist für den Haftungsanspruch, obgleich der Haftungsanspruch materiell-rechtlich unabhängig davon besteht, ob die vom Vertretenen geschuldete Steuer festgesetzt worden ist. Dies gilt nach der BFH-Judikatur selbst dann, wenn die Steuerfestsetzung erst nach Ablauf der vierjährigen Festsetzungsfrist für den Haftungsbescheid vorgenommen wurde, so dass die Befugnis der Finanzbehörde zur Inanspruchnahme des gesetzlichen Vertreters – trotz abgelaufener Verjährungsfrist für den Haftungsbescheid – mit der Steuerfestsetzung gegen den Vertretenen wieder auflebt.²⁴⁵

Bl 2003 II 223; Urteil vom 11.3.2004, VII R 19/02, BStBl 2004 II 967. Vgl. Schwarz, § 69 AO Rn. 20

²⁴¹ BFH-Beschluss vom 21.11.2001, VII B 108/01, BFH/NV 2002, 315; Beschluss vom 4.9.2002, I B 145/01, BStBl 2003 II 223; Urteil vom 11.3.2004, VII R 19/02, BStBl 2004 II 967

²⁴² Siehe auch Jakob, Rn. 424

²⁴³ BFH-Beschluss vom 4.9.2002, I B 145/01, BStBl 2003 II 223

²⁴⁴ Der Steuerfestsetzungsbescheid wird im Verhältnis zum Haftungsbescheid wie ein Grundlagenbescheid betrachtet (BFH-Beschluss vom 4.9.2002, I B 145/01, BStBl 2003 II 223).

²⁴⁵ BFH-Beschluss vom 4.9.2002, I B 145/01, BStBl 2003 II 223

Ist dagegen nicht die Festsetzungsfrist für den Haftungsbescheid gegen den gesetzlichen Vertreter, sondern die Frist für die Steuerfestsetzung gegenüber dem Vertretenen abgelaufen, kann gegen den gesetzlichen Vertreter gemäß § 191 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 AO kein Haftungsbescheid mehr ergehen.²⁴⁶ Dies ist Ausfluss der Akzessorietät der Haftung.²⁴⁷ Ein weiterer Ausfluss ist die Regelung des § 191 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 AO. Diese untersagt die Inhaftungnahme des gesetzlichen Vertreters gemäß § 69 AO, wenn die Finanzbehörde gegen den Vertretenen eine Steuer festgesetzt hat, die nach ihrer Festsetzung verjährt (sog. Zahlungsverjährung) oder erlassen worden ist. Kann der Vertretene für die ihm gegenüber festgesetzte Steuer nach Eintritt der Zahlungsverjährung oder nach Ausspruch eines Erlasses nicht mehr zur Zahlung gezwungen werden, ist auch die Inhaftungnahme des gesetzlichen Vertreters unzulässig. Wurde der Haftungsbescheid gegen den gesetzlichen Vertreter vor Eintritt der Zahlungsverjährung oder vor einem Steuererlass erteilt, berührt der spätere Eintritt der Zahlungsverjährung oder der nachträgliche Erlass des Steueranspruchs die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheids jedoch nicht.²⁴⁸

II. Erhebungsverfahren

Nach Erlass des Haftungsbescheids gegen den gesetzlichen Vertreter und Abschluss des Festsetzungsverfahrens beginnt ein anderes Verfahrensstadium: das Erhebungsverfahren. Ziel dieses Verfahrens ist die Verwirklichung des Haftungsanspruchs, deren Grundlage der Haftungsbescheid ist (§ 218 Abs. 1 AO). Die Finanzbehörde erlässt zwecks Durchsetzung des Haftungsanspruchs eine sog. Zahlungsaufforderung. Diese enthält ein Leistungsgebot i.S.d. § 254 Abs. 1 S. 1 AO an den gesetzlichen Vertreter.²⁴⁹ In der Zahlungsaufforderung wird ein konkreter Zahlungs-

²⁴⁶ BFH-Urteil vom 24.2.1987, VII R 4/84, BStBl 1987 II 363

²⁴⁷ Jakob, Rn. 424

²⁴⁸ BFH-Urteil vom 11.7.2001, VII R 28/99, BStBl 2002 II 267; Beschluss vom 16.6.2005, VII B 295/04, BFH/NV 2005, 1748

²⁴⁹ Jakob, Rn. 431

termin bestimmt, zu dem der Haftungsanspruch fällig wird.²⁵⁰ Zu der Zahlungsaufforderung in Haftungsfällen sieht § 219 S. 1 AO vor, dass ein Haftungsschuldner grundsätzlich auf Zahlung nur in Anspruch genommen werden darf, soweit die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Steuerschuldners ohne Erfolg geblieben oder anzunehmen ist, dass sie Vollstreckung aussichtslos sein würde (sog. *Grundsatz der Subsidiarität der Haftung*).²⁵¹ Hiernach darf auf das Vermögen des gesetzlichen Vertreters als Haftungsschuldner erst dann zugegriffen werden, wenn die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Vertretenen fruchtlos oder nicht erfolgversprechend war. Der Subsidiaritätsgrundsatz verleiht dem gesetzlichen Vertreter nicht etwa die Stellung eines Bürgen für die Erfüllung der Steueransprüche; der materiell-rechtliche Haftungsanspruch setzt nämlich – anders als die Ausfallhaftung eines Bürgen – keinen erfolglosen Vollstreckungsversuch beim Vertretenen voraus.²⁵² Vielmehr ist der Haftungsanspruch allein im Stadium des Erhebungsverfahrens zeitlich erst nach dem Anspruch gegen den Vertretenen durchzusetzen. Der Subsidiaritätsgrundsatz verschafft dem Haftungsanspruch eine Nachrangigkeit bei der verfahrensrechtlichen Geltendmachung durch den Steuergläubiger. Dieser Grundsatz erfährt jedoch in § 219 S. 2 AO zwei Ausnahmen: Die Finanzbehörde darf unmittelbar den gesetzlichen Vertreter zur Zahlung auffordern, wenn dessen Haftung darauf beruht, dass er Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei begangen hat (1) oder gesetzlich verpflichtet war, Steuern einzubehalten und abzuführen oder zu Lasten eines anderen zu entrichten (2). Liegt keiner dieser Fälle vor, kann die Finanzbehörde gegenüber dem gesetzlichen Vertreter nur dann bereits mit Erlass des Haftungsbescheids sofort eine Zahlungsaufforderung aussprechen, wenn zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen des § 219 S. 1 AO vorliegen.²⁵³

²⁵⁰ Birk/Desens/Tappe, Rn. 312

²⁵¹ Birk/Desens/Tappe, Rn. 312

²⁵² Rüsken, in: Klein, § 69 AO Rn. 1

²⁵³ Jakob, Rn. 431. Bax (S. 251) ist der Auffassung, dass der Finanzbehörde genauso wie für den Haftungsbescheid auch für die Zahlungsaufforderung ein pflichtgemäßes Ermessen (§ 5 AO) zustehe. Dieses Ermessen erschöpfe sich aber mit Blick auf das im Steuerrecht geltende Legalitätsprinzip in einem Auswahlermessen.

Schlussbewertung

Das durch die Abgabenordnung gezeichnete Haftungsbild der gesetzlichen Vertreter weist im Kern sehr klare Konturen auf. Was insbesondere die materiell-rechtlichen Haftungsvoraussetzungen betrifft, lassen die gesetzlichen Regelungen sowie die höchstrichterliche Rechtsprechung unstreitig erkennen, dass es dem Staat nicht uneingeschränkt und vorbehaltlos erlaubt ist, sich nach Belieben aus dem persönlichen Vermögen des gesetzlichen Vertreters zu bedienen. Er ist auch keiner garantieähnlichen Haftung für die Solvenz des Vertretenen unterworfen. Wird die Steuerschuld des Vertretenen nicht beglichen, hat der Steuergläubiger keine freie Hand zur Eintreibung der Steuer beim gesetzlichen Vertreter. Er muss vielmehr und insbesondere prüfen, ob der gesetzliche Vertreter pflichtwidrig schuldhaft gehandelt hat. Für eine Vertreterhaftung genügt nicht jede Verschuldensform, vielmehr muss mindestens grobe Fahrlässigkeit vorliegen. Zwar wird in der BFH-Rechtsprechung hiervon nach Feststellung einer Pflichtwidrigkeit generell ausgegangen, der gesetzliche Vertreter kann sich aber unter Hinweis auf die besonderen Einzelumstände und seine individuelle Lage exkulpieren.

Darüber hinaus haftet der gesetzliche Vertreter selbst bei vorsätzlicher Pflichtverletzung nicht, wenn sein Verhalten für den Haftungsschaden nicht ursächlich war. Von Ursächlichkeit kann jedenfalls nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht gesprochen werden, wenn der Vertretene bei Fälligkeit der Steuer keine ausreichenden Mittel zur Zahlung dieser Steuer gehabt hat. Danach kann das dem gesetzlichen Vertreter zu Gebote stehende Verhalten nur insoweit, wie dem Vertretenen Mittel für die Tilgung der fälligen Steuerschulden zur Verfügung standen, den Haftungsschaden kausal herbeigeführt haben. Da der gesetzliche Vertreter den Steuergläubiger nur anteilig und in gleichem Umfang wie andere Gläubiger befriedigen muss, sind Steuerforderungen gleichrangig mit anderen (vor allem privatrechtlichen) Forderungen. Bei Zahlungseingpässen des Vertretenen wird die Höchstgrenze des Haftungsumfanges damit durch den auf die in Rede stehende Steuerforderung entfallenden Anteil der Mittel des Vertretenen bestimmt. Eine weiterreichende Haftung ist jedenfalls nach BFH-Rechtsprechung ausgeschlossen. Damit

geht die Haftung nicht darüber hinaus, was der Vertretene dem Steuergläubiger bei gleichmäßiger Verteilung seines Vermögens auf die gesamten Schulden zahlen muss. M.a.W. die Haftung des Vertreters ist nach oben hin gedeckelt.

Außerdem will der BFH die haftungsbegründende Kausalität der Pflichtverletzung für den Haftungsschaden ausschließen, wenn der Vertreter zwar keine fristgerechte Steuererklärung eingereicht hat, der Vertretene jedoch nicht über die nötigen finanziellen Mittel verfügte, um die Steuerschuld zum Zahlungstermin zu begleichen. Zwar ist die BFH-Ansicht als eine Haftungserleichterung zu sehen und schlägt zugunsten des gesetzlichen Vertreters zu Buche. Jedoch ist sie mit dem klaren Wortlaut des § 69 AO, der für den Haftungsschaden nicht auf die rechtzeitige *Steuerzahlung*, sondern maßgeblich auf die *fristgemäße Steuerfestsetzung* abstellt, nicht in Einklang zu bringen.

Haftungsschonend wirkt sich auch die Subsidiarität der Vertreterhaftung aus: Die Finanzbehörde muss vorrangig eine Befriedigung aus dem beweglichen Vermögen des Vertretenen suchen. Aus dem Vorstehenden und noch weiteren juristischen Gegebenheiten kann geschlossen werden, dass gesetzliche Vertreter nicht vorbehaltlos oder gar wie ein Patron uneingeschränkt einstandspflichtig sind. Das Gegenteil ist der Fall. Grundsätzlich muss allein der Vertretene für seine persönlichen Steuerschulden einstehen, wohingegen der gesetzliche Vertreter nur ausnahmsweise unter den im Gesetz bezeichneten engen Voraussetzungen haftet.

Aufgrund des in Art. 20 Abs. 3 GG verbürgten Gesetzesvorrangs sowie des bei grundrechtsrelevantem Verwaltungshandeln geltenden Gesetzesvorbehalts ist die Einhaltung der in den Vorschriften der Abgabenordnung gezogenen Grenzen der Inhaftungnahme gesetzlicher Vertreter von konstitutioneller Bedeutung. Es erscheint daher angezeigt, Grund und Höhe der Vertreterhaftung stets am strengen Maßstab der einschlägigen Gesetzesbestimmungen festzustellen. Würde unter Außerachtlassung oder wortlautüberdehnender Auslegung der gesetzlichen Vorschriften eine Haftungserweiterung oder – vice versa – ein Haftungs-

ausschluss angenommen, verstieße eine solche Annahme nicht nur gegen einfaches Recht, sondern auch und vor allem gegen das Grundgesetz. In beiden Fällen ist somit Vorsicht geboten.

**Verzeichnis zitierter
Entscheidungen des Bundesfinanzhofs**

1. BFH-Urteil vom 26.1.1961, IV 140/60, HFR 1961, 109
2. BFH-Urteil vom 11.5.1962, VI 195/60 U, BStBl 1962 III 342
3. BFH-Urteil vom 12.5.1970, VII R 34/68, BStBl 1970 II 606
4. BFH-Urteil vom 26.11.1974, VIII R 258/72, BStBl 1975, 206
5. BFH-Urteil vom 19.10.1976, VII R 63/73, BStBl 1977 II 255
6. BFH-Urteil vom 13.4.1978, V R 109/75, BStBl 1978 II 508
7. BFH-Urteil vom 11.8.1978, VI R 169/75, BStBl 1978, 683
8. BFH-Urteil vom 24.10.1979, VII R 7/77, BStBl 1980 II 58
9. BFH-Urteil vom 16.1.1980, I R 7/77, BStBl 1980 II 526
10. BFH-Urteil vom 22.2.1980, VI R 185/79, BStBl 1980 II 375
11. BFH-Urteil vom 17.10.1980, VI R 136/77, BStBl 1981, 138
12. BFH-Urteil vom 18.9.1981, VI R 44/77, BStBl 1981 II 801
13. BFH-Urteil vom 3.2.1982, VII R 101/79, BStBl 1982 II 355
14. BFH-Urteil vom 20.4.1982, VII R 96/79, BStBl 1982 II 521
15. BFH-Urteil vom 8.7.1982, V R 7/76, BStBl 1983 II 249
16. BFH-Urteil vom 18.5.1983, I R 193/79, BStBl 1983 II 544
17. BFH-Beschluss vom 12.7.1983, VII B 19/83, BStBl 1983 II 655
18. BFH-Urteil vom 26.4.1984, V R 128/79, BStBl 1984 II 776
19. BFH-Urteil vom 2.5.1984, VIII R 239/82, BStBl 1984 II 695
20. BFH-Urteil vom 5.2.1985, VII R 24/80, BFH/NV 1987, 2

21. BFH-Urteil vom 26.2.1985, VII R 110/79, BFH/NV 1985, 20
22. BFH-Urteil vom 26.2.1985, VII R 137/81, BFH/NV 1986, 136
23. BFH-Beschluss vom 5.3.1985, VII R 52/84, BFH/NV 1987, 459
24. BFH-Beschluss vom 5.3.1985, VII B 69/84, BFH/NV 1987, 422
25. BFH-Urteil vom 12.3.1985, VII R 22/84, BFH/NV 1987, 227
26. BFH-Urteil vom 26.3.1985, VII R 139/81, BStBl 1985 II 539
27. BFH-Urteil vom 16.4.1985, VII R 132/80, BFH/NV 1987, 273
28. BFH-Urteil vom 7.5.1985, VII R 111/78, BFH/NV 1987, 210
29. BFH-Urteil vom 16.7.1985, VII R 185/82, BFH/NV 1987, 210
30. BFH-Urteil vom 17.7.1985, I R 205/80, BStBl 1985 II 702
31. BFH-Urteil vom 19.9.1985, VII R 88/85, BFH/NV 1986, 133
32. BFH-Beschluss vom 4.3.1986, VII S 33/85, BStBl 1986 II 384
33. BFH-Urteil vom 8.4.1986, VII R 187/83, BFH/NV 1986, 508
34. BFH-Urteil vom 12.6.1986, VII R 192/83, BStBl 1986 II 657
35. BFH-Urteil vom 22.7.1986, VII R 191/93, BFH/NV 1987, 140
36. BFH-Urteil vom 2.10.1986, VII R 28/83, BFH/NV 1987, 349
37. BFH-Urteil vom 16.10.1986, VII R 161/83, BFH/NV 1987, 616
38. BFH-Urteil vom 24.2.1987, VII R 4/84, BStBl 1987 II 363
39. BFH-Urteil vom 2.7.1987, VII R 104/84, BFH/NV 1988, 6

40. BFH-Urteil vom 14.7.1987, VII R 188/82, BStBl 1988 II 172
41. BFH-Urteil vom 17.9.1987, VII R 62/84, BFH/NV 1988, 7
42. BFH-Urteil vom 29.9.1987, VII R 54/84, BStBl 1988 II 176
43. BFH-Urteil vom 27.10.1987, VII R 12/84, BFH/NV 1988, 485
44. BFH-Urteil vom 12.4.1988, VII R 131/85, BStBl 1988 II 742
45. BFH-Urteil vom 26.4.1988, VII R 105/85, BFH/NV 1988, 625
46. BFH-Urteil vom 12.7.1988, VII R 4/88 BStBl 1988 II 980
47. BFH-Urteil vom 12.7.1988, VII R 108-109/87, BFH/NV 1988, 764
48. BFH-Urteil vom 26.7.1988, VII R 83/87, BStBl 1988 II 859
49. BFH-Urteil vom 26.7.1988, VII R 84/87, BFH/NV 1988, 685
50. BFH-Urteil vom 2.8.1988, VII R 60/85, BFH/NV 1989, 150
51. BFH-Urteil vom 4.10.1988, VII R 53/85, BFH/NV 1989, 274
52. BFH-Beschluss vom 24.1.1989, VII B 188/88, BStBl 1989 II 315
53. BFH-Urteil vom 21.2.1989, VII R 165/85, BStBl 1989 II 491
54. BFH-Beschluss vom 25.4.1989, VII S 15/89, BFH/NV 1989, 757
55. BFH-Urteil vom 11.7.1989, VII R 81/87, BStBl 1990 II 357
56. BFH-Urteil vom 5.9.1989, VII R 61/87, BStBl 1989 II 979
57. BFH-Urteil vom 7.11.1989, VII R 34/87, BStBl 1990 II 201
58. BFH-Urteil vom 27.03.1990, VII R 26/89, BStBl 1990 II 939

59. BFH-Urteil vom 3.5.1990, VII R 108/88, BStBl 1990 II 767
60. BFH-Urteil vom 29.5.1990, VII R 81/89, BFH/NV 1991, 283
61. BFH-Urteil vom 29.5.1990, VII R 85/89, BStBl 1990 II 1008
62. BFH-Beschluss vom 28.8.1990, VII S 9/90, BFH/NV 1991, 290
63. BFH-Urteil vom 27.11.1990, VII R 20/89, BStBl 1991 II 284
64. BFH-Urteil vom 11.12.1990, VII R 85/88, BStBl 1991 II 282
65. BFH-Beschluss vom 26.6.1990, VII B 20/90, BFH/NV 1991, 209
66. BFH-Urteil vom 26.2.1991, VII R 107/89, BFH/NV 1991, 578
67. BFH-Urteil vom 5.3.1991, VII R 93/88, BStBl 1991 II 678
68. BFH-Urteil vom 8.8.1991, V R 19/88, BStBl 1991 II 939
69. BFH-Urteil vom 12.5.1992, VII R 15/91, BFH/NV 1993, 143
70. BFH-Urteil vom 12.5.1992, VII R 52/91, BFH/NV 1992, 785
71. BFH-Urteil vom 29.7.1992, I R 112/91, BFH/NV 1994, 357
72. BFH-Urteil vom 26.8.1992, VII R 50/91, BStBl 1993 II 8
73. BFH-Urteil vom 17.11.1992, VII R 13/92, BStBl 1993 II 471
74. BFH-Urteil vom 23.3.1993, VII R 38/92, BStBl 1993 II 581
75. BFH-Urteil vom 16.3.1993, VII R 57/92, BFH/NV 1993, 707
76. BFH-Urteil vom 2.3.1993, VII R 90/90, BFH/NV 1994, 526
77. BFH-Urteil vom 23.3.1993, VII R 38/92, BStBl 1993 II 581
78. BFH-Beschluss vom 7.3.1994, VII B 172/94, BFH/NV 1995, 941

79. BFH-Beschluss vom 6.6.1994, VII B 2/94, BFH/NV 1995, 281
80. BFH-Urteil vom 21.6.1994, VII R 34/92, BStBl 1995 II 230
81. BFH-Urteil vom 13.7.1994, I R 112/93, BStBl 1995 II 198
82. BFH-Urteil vom 30.8.1994, VII R 101/92, BStBl 1995 II 278
83. BFH-Urteil vom 25.4.1995, VII R 99-100/94, BFH/NV 1996, 97
84. BFH-Urteil vom 30.6.1995, VII R 85/94, BFH/NV 1996, 2
85. BFH-Urteil vom 30.6.1995, VII R 87/94, BFH/NV 1996, 3
86. BFH-Beschluss vom 9.1.1996, VII B 189/95, BFH/NV 1996, 589
87. BFH-Beschluss vom 13.2.1996, VII B 245/95, BFH/NV 1996, 657
88. BFH-Urteil vom 13.6.1997, VII R 96/96, BFH/NV 1998, 4
89. BFH-Urteil vom 16.7.1997, XI R 32/96, BStBl 1998 II 7
90. BFH-Urteil vom 22.7.1997, VIII R 57/95, BFH/NV 1998, 11
91. BFH-Urteil vom 17.2.1998, VII R 46/85, BFH/NV 1998, 683
92. BFH-Beschluss vom 25.2.1998, VII B 191/97, BFH/NV 1998, 1199
93. BFH-Beschluss vom 5.3.1998, VII B 36/97, BFH/NV 1998, 1325
94. BFH-Beschluss vom 4.5.1998, I B 116/96, BFH/NV 1998, 1460
95. BFH-Urteil vom 18.6.1998, V R 13/98, BFH/NV 1999, 10
96. BFH-Urteil vom 23.6.1998, VII R 4/98, BStBl 1998 II 761

97. BFH-Beschluss vom 21.12.1998, VII B 175/98, BFH/NV 1999, 745
98. BFH-Urteil vom 7.7.1999, X R 87/96, BFH/NV 2000, 161
99. BFH-Beschluss vom 21.4.1999, VII B 347/98, BFH/NV 1999, 1440
100. BFH-Beschluss vom 18.8.1999, VII B 106/99, BFH/NV 2000, 541
101. BFH-Beschluss vom 14.9.1999, VII B 33/99, BFH/NV 2000, 303
102. BFH-Urteil vom 12.10.1999 VII R 98/98, BStBl 2000 II 486
103. BFH-Beschluss vom 31.3.2000, VII B 187/99, BFH/NV 2000, 1322
104. BFH-Beschluss vom 11.5.2000, VII B 217/99, BFH/NV 2000, 1442
105. BFH-Urteil vom 1.8.2000, VII R 110/99, BStBl 2001 II 271
106. BFH-Beschluss vom 21.8.2000, VII B 260/99, BFH/NV 2001, 413
107. BFH-Urteil vom 19.12.2000, VII R 63/99, BStBl 2001 II 217
108. BFH-Beschluss vom 20.2.2001, VII B 111/00, BFH/NV 2001, 1097
109. BFH-Urteil vom 6.3.2001, VII R 17/00, BFH/NV 2001, 1100
110. BFH-Beschluss vom 8.5.2001, VII B 252/00, BFH/NV 2001, 1222
111. BFH-Beschluss vom 2.7.2001, VII B 345/00, BFH/NV 2002, 4
112. BFH-Urteil vom 11.7.2001, VII R 28/99, BStBl 2002 II 267

113. BFH-Beschluss vom 2.11.2001, VII B 75/01, BFH/NV 2002, 310
114. BFH-Beschluss vom 2.11.2001, VII B 155/01, BStBl 2002 II 73
115. BFH-Beschluss vom 21.11.2001, VII B 108/01, BFH/NV 2002, 315
116. BFH-Urteil vom 9.8.2002, VI R 41/96, BStBl 2003 II 160
117. BFH-Beschluss vom 4.9.2002, I B 145/01, BStBl 2003 II 223
118. BFH-Beschluss vom 19.11.2002, VII B 191/01, BFH/NV 2003, 442
119. BFH-Urteil vom 28.11.2002, VII R 41/01, BStBl 2003 II 337
120. BFH-Beschluss vom 7.1.2003, VII B 196/01. BFH/NV 2003, 445
121. BFH-Urteil vom 13.3.2003, VII R 46/02, BStBl 2003 II 556
122. BFH-Beschluss vom 21.10.2003, VII B 353/02, BFH/NV 04, 157
123. BFH-Urteil vom 16.12.2003, VII R 77/00, BStBl 2005 II 249
124. BFH-Urteil vom 11.3.2004, VII R 52/02, BStBl 2004 II 579
125. BFH-Urteil vom 11.3.2004, VII R 19/02, BStBl 2004 II 967
126. BFH-Beschluss vom 4.5.2004, VII B 318/03, BFH/NV 2004, 1363
127. BFH-Beschluss vom 30.6.2004, I S 1/04, BFH/NV 2004, 1540
128. BFH-Urteil vom 8.7.2004, VII R 55/02, BStBl 2005 II 7
129. BFH-Urteil vom 24.8.2004, VII R 50/03, BStBl 2005 II 127

130. BFH-Beschluss vom 3.12.2004, VII B 178/04, BFH/NV 2005, 661
131. BFH-Urteil vom 13.1.2005, V R 44/03, BFH/NV 2005, 998
132. BFH-Beschluss vom 30.5.2005, VII S 27/04, BFH/NV 2005, 1487
133. BFH-Beschluss vom 16.6.2005, VII B 295/04, BFH/NV 2005, 1748
134. BFH-Beschluss vom 6.7.2005, VII B 296/04, BFH/NV 2005, 1753
135. BFH-Beschluss vom 11.8.2005, VII B 244/04, BStBl 2006 II 201
136. BFH-Urteil vom 30.8.2005, VII R 61/04, BFH/NV 2006, 232
137. BFH-Urteil vom 2.9.2005, I R 117/04, BFH/NV 2006, 906
138. BFH-Beschluss vom 20.10.2005, VII B 17/05, BFH/NV 2006, 241
139. BFH-Urteil vom 22.11.2005, VII R 21/05, BStBl 2006 II 397
140. BFH-Beschluss vom 9.12.2005, VII B 124-125/05, BFH/NV 2006, 897
141. BFH-Beschluss vom 8.3.2006, VII B 233/05, BFH/NV 2006, 1252
142. BFH-Beschluss vom 20.4.2006, VII B 280/05, BFH/NV 2006, 1441
143. BFH-Urteil vom 29.11.2006, I R 103/05, BFH/NV 2007, 1067
144. BFH-Urteil vom 27. 2. 2007, VII R 60/05, BStBl 2008 II 508
145. BFH-Urteil vom 27.2.2007, VII R 67/05, BStBl 2009 II 348

- 146.**BFH-Beschluss vom 23.4.2007, VII B 92/06, BStBl 2009 II 622
- 147.**BFH-Urteil vom 5.6.2007, VII R 65/05, BStBl 2008 II 273
- 148.**BFH-Beschluss vom 18.7.2008, VII B 184/07, BFH/NV 2008, 1805
- 149.**BFH-Urteil vom 4.12.2007, VII R 18/06, BFH/NV 2008, 521
- 150.**BFH-Beschluss vom 28.8.2008, VII B 240/07, BFH/NV 2008, 1983
- 151.**BFH-Urteil vom 23.9.2008, VII R 27/07, BStBl 2009 II 129
- 152.**BFH-Urteil vom 11.11.2008, VII R 19/08, BStBl 2009 II 342
- 153.**BFH-Beschluss vom 7.7.2009, VII B 248/08, BFH/NV 2009, 1968
- 154.**BFH-Beschluss vom 27.8.2009, V B 75/08, BFH/NV 2009, 1964
- 155.**BFH-Beschluss vom 21.9.2009, VII B 85/09, BFH/NV 2010, 11
- 156.**BFH-Urteil vom 12.1.2011, XI R 11/08, BStBl. 2011 II 477

Literaturverzeichnis

BAX, ECKHARD

Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht aus steuer- und verfassungsrechtlicher Sicht. Baden-Baden 1992

BIRK, DIETER / DESENS, MARC / TAPPE, HENNING

Steuerrecht, 16. Auflage, Heidelberg u.a. 2013

BLESINGER, KARL

Haftung und Duldung im Steuerrecht, Materielles Recht und Verfahrensablauf. Stuttgart 2005

HÜBSCHMANN, WALTER / HEPP, ERNST / SPITALER, ARMIN

Abgabenordnung / Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Bd. III. Loseblattsammlung (Stand: November 2013, 225. Lieferung)

JAKOB, WOLFGANG

Abgabenordnung. 4. Auflage, München 2006

KLEIN, FRANZ

Abgabenordnung einschl. Steuerstrafrecht. 11. Auflage, München 2012

PAHLKE, ARMIN / KOENIG, ULRICH

Abgabenordnung §§ 1 bis 368, Kommentar. 2. Auflage, München 2009

SCHWARZ, BERNHARD

Praxiskommentar Abgabenordnung. Loseblattsammlung, Stand: Juni 2010 (139. Lieferung)

STADIE, HOLGER

Allgemeines Steuerrecht. Köln 2003

STEEGER, THOMAS

Die steuerliche Haftung des Geschäftsführers, Zur Haftung nach § 69 AO. Köln u.a. 1998

TIPKE, KLAUS / KRUSE, HEINRICH WILHELM

Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Kommentar. Loseblattsammlung (Stand: Dezember 2013, 134. Lieferung)

Ders. / LANG, JOACHIM

Steuerrecht. 20. Auflage, Köln 2010

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	: Absatz
AktG	: Aktiengesetz
AO	: Abgabenordnung
Bd.	: Band
BFH	: Bundesfinanzhof
BFH/NV	: Sammlung nicht amtlich veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	: Bürgerliches Gesetzbuch
BStBl	: Bundessteuerblatt
bspw.	: beispielsweise
ders.	: derselbe
f./ff.	: folgende Seite/n
GenG	: Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
GmbHG	: Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
HFR	: Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
Hs.	: Halbsatz
M.a.W.	: Mit anderen Worten
Nr.	: Nummer
Rn.	: Randnummer/n
S.	: Satz oder Seite/n
sog.	: so genannte/r/s
Tz.	: Textziffer
u.a.	: und andere
z.B.	: zum Beispiel