

Haftung im Steuerrecht

Haftung = Öffentlich-rechtliche Pflicht, für die Steuerschuld eines anderen mit eigenem Vermögen unbeschränkt einzustehen

Haftungsgrundlage kann ein steuerliches oder nichtsteuerliches Gesetz sein, vertragliche Haftung für fremde Steuerschulden reicht nicht aus (§ 192 AO)

z.B. §§ 69 ff. AO, § 10b Abs. 4 Satz 2 EStG, § 13c UStG (Haftung bei Abtretung, Verpfändung oder Pfändung von Forderungen), § 128 HGB, § 25 HGB

Inanspruchnahme erfolgt durch Haftungsbescheid nach § 191 AO

Zweistufige Prüfung:

1. Erfüllung der tatbestandlichen Voraussetzungen der Haftung (Rechtsentscheidung)
2. Inanspruchnahme des Haftenden (Ermessensentscheidung)

Akzessorietät der Haftung

Steuer darf nicht festsetzungs- oder zahlungsverjährt sein, § 191 Abs. 5 AO
Durchbrechung bei Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei des Haftenden

Haftung im Steuerrecht

Der Haftungsschuldner kann Einwendungen erheben gegen

- die Haftungsschuld (Voraussetzungen Haftung liegen nicht vor)
- die Steuerschuld (Steuerschuld besteht dem Grunde oder der Höhe nach nicht / nicht mehr)

§ 166 AO durchbricht die Akzessorietät

- Gesamtrechtsnachfolger und Personen, die den Steuerbescheid (Primärschuld) hätten anfechten können, müssen die unanfechtbar festgesetzte Steuer gegen sich gelten lassen
- „Unanfechtbar“ bedeutet formell und materiell bestandskräftig (BFH v. 22.04.15, XI R 43/11, str.)

Die Haftung ist nicht subsidiär!

- § 219 AO gilt nur für die Erhebung, nicht für die Festsetzung
- Aber: bereits Berücksichtigung im Rahmen des Auswahlermessens

Haftung im Steuerrecht

Haftung der Vertreter nach § 69 AO

Haftender Personenkreis: §§ 34, 35 AO

- Gesetzliche Vertreter (Vorstände AG (Jeder!), GmbH-Geschäftsführer, Betreuer, Insolvenzverwalter, Testamentsvollstrecker)
- Verfügungsberechtigte (Faktische Geschäftsführer, Hintermann im Strohmännverhältnis)

Mindestens grob fahrlässige Pflichtverletzungen

§ 69 i.V. mit §§ 33, 34 AO (Pflichten)

- Insb. Nichtabgabe oder verspätete Abgabe von Steuererklärungen, Nichtzahlung von fälligen Steuern, Verletzung Mittelvorsorgepflicht

Wichtig: Kausalität, Schadensersatzcharakter der Norm

Haftung im Steuerrecht

Beispiel zu § 69 AO:

Lohnsteuerhaftung

- Pflichtverletzung liegt in der fehlenden Abführung der LSt trotz Auszahlung von Löhnen
- Vorsatz ist anzunehmen, wenn der Gf in Kenntnis seiner steuerlichen Pflichten nicht für die Einbehaltung und Abführung der LSt Sorge trägt
- Verpflichtung zur LSt-Abführung besteht auch bei Insolvenzreife und auch bei Anfechtbarkeit der unterbliebenen LSt-Abführung und ggfs. nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens (BFH: Haftung a. A. BGH: Kein Schaden); Nichtabführung in der Krise führt zur Vollhaftung!

Haftung im Steuerrecht

Beispiel zu § 69 AO

Haftung für KSt, GewSt, USt

- Grundsätze der sog. Quotenhaftung: KSt, USt und GewSt müssen mindestens genauso bedient werden, wie die sonstigen Verbindlichkeiten des betreffenden Haftungszeitraums (§ 34 Abs. 1 Satz 2 AO)
- Haftung nach dem Grundsatz der anteilmäßigen Tilgung
- Dabei Berücksichtigung von Höhe der Steuerschulden, Haftungszeitraum, sonstigen Verbindlichkeiten und verfügbaren Mitteln des jeweiligen Haftungszeitraums

Haftung im Steuerrecht

Haftung bei Steuerhinterziehung § 71 AO

Ebenfalls: Kausalität, **Schadensersatzcharakter**. Prüfen!

Haftungsbescheid kann gleichzeitig auf § 69 AO (hier reicht grobe Fahrlässigkeit) auch auf § 71 AO (klareres Ermessen) gestützt werden

anders als bei § 69 AO haften Teilnehmer einer Steuerhinterziehung in voller Höhe der hinterzogenen Steuer (also keine Quote)

Der Haftende muss die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale des § 370 Abs. 1 AO zur Überzeugung des FG nach strafrechtlichen Maßstäben verwirklicht haben,

daher: insoweit keine Schätzung bzw. kein reduziertes Beweismaß!

aber eine Schätzung der hinterzogenen Steuer der Höhe nach ist zulässig!

Haftung im Steuerrecht

Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers § 42d EStG

Der Arbeitgeber ist Haftungsschuldner der einbehaltenen, aber nicht abgeführten Lohnsteuer (bezüglich der pauschalierten Lohnsteuer (§§ 40 – 40b EStG) ist der Arbeitgeber sogar Steuerschuldner § 40 Abs. 3 EStG

Der Grundsatz der anteilmäßigen Tilgung findet hier Anwendung!

Auch hier Auswahl- und Erschließungsermessen

Bsp.: Haftung eines faktischen Geschäftsführers neben dem Arbeitgeber

Daneben möglich: Haftung gemäß § 69 i.V. mit §§ 34, 35 AO oder Erlass eines Steuerbescheids gemäß § 167 Abs. 1 Satz 1 AO gegenüber dem Arbeitgeber oder dem Arbeitnehmer

§ 42d EStG erfordert keine Verschuldensprüfung

§ 167 Abs. 1 Satz 1 AO erfordert weder Verschuldens- noch Ermessensprüfung

Haftung im Steuerrecht

Sonstige Haftungstatbestände:

Haftung bei Verletzung der Pflicht zur Kontenwahrheit, § 72 AO (Haftung der Finanzinstitute bei Herausgabe von Guthaben)

Haftung Dritter bei Datenübermittlungen an Finanzbehörden, § 72a AO (Neuer Haftungstatbestand mit Verschuldensvermutung für Hersteller von Programmen i.S. des § 87c AO)

Haftung bei Organschaft, **§ 73 AO** (Haftung der Organgesellschaft für Steuern des Organträgers)

Haftung des Eigentümers von Gegenständen, **§ 74 AO** (Haftung des wesentlich beteiligten Gesellschafters für Betriebssteuern der Gesellschaft)

Haftung des Betriebsübernehmers, **§ 75 AO** (Haftung des Erwerbers für Betriebssteuern des erworbenen Unternehmens)

Haftung nach § 73 AO

X AG und F-GmbH sind organschaftlich verbunden (§ 17, 14 ff. KStG).

Folge: die F-GmbH haftet mit ihrem Vermögen für die durch sie „verursachte“ Höhe der KöSt.

Gleiches gilt für eine umsatzsteuerliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG)

Fall: Die F-GmbH (Organgesellschaft) ist umsatzsteuer-organschaftlich mit der X-AG (Organmutter) verbunden. Die B-GmbH hat wiederum mit der F-GmbH ein ust.-Organschaftsverhältnis. Die B-GmbH ist damit Enkelgesellschaft der X-AG.

Haftung der B-GmbH für Umsatzsteuerschulden der X-AG?

FG Düsseldorf Urteil vom 22.2.2018 9 K 280/15 H(U), DB 2018, 871, Revision eingelegt
BFH VII R 19/18

Haftung nach § 74 AO

- Wesentlich Beteiligter an einem Unternehmen:
Beteiligung >25 % oder entsprechender tatsächlicher Einfluss
- dem Beteiligten gehört ein Gegenstand, der dem Unternehmen dient
- Haftung beschränkt auf (den Wert) dieses Gegenstandes
- Haftung nur für betrieblich veranlasste Steuern (USt., GewSt.), die die während des Bestehens der wesentlichen Beteiligung entstanden sind

Haftung im Steuerrecht

Die Frage, ob ein Haftungsanspruch geltend gemacht wird, ist Teil der Ermessensverwaltung

d.h. das Gesetz räumt der Verwaltung aus Gründen der Flexibilität und Elastizität eine Entscheidungsfreiheit ein und lässt sie zwischen mehreren rechtlich zulässigen Handlungsalternativen wählen, wodurch im Prinzip ein höheres Maß an Einzelfallgerechtigkeit geübt werden kann.

Haftung im Steuerrecht

Der Verwaltung ist Ermessen nur im Hinblick auf die Rechtsfolge,
nicht aber auch für die Feststellung der tatbestandlichen
Merkmale der Norm eingeräumt,
es gibt also kein Tatbestandsermessen

Haftung im Steuerrecht

Ermessen ist dort eingeräumt, wo Formulierungen enthalten sind wie:

„kann“, „darf“, „soll“, „ist berechtigt“, „bestimmt“

Beispiele: §§ 191 Abs. 1, 152 Abs. 1, 222 Abs. 1, 227 AO...

§ 5 AO: „Ist die Finanzbehörde ermächtigt, nach ihrem Ermessen zu handeln, hat sie ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessen einzuhalten.“

Haftung im Steuerrecht

§ 102 FGO: Gerichtlicher Prüfungsmaßstab

„Soweit die Finanzbehörde ermächtigt ist, nach ihrem Ermessen zu handeln oder zu entscheiden, prüft das Gericht auch, ob der Verwaltungsakt oder die Ablehnung oder Unterlassung des Verwaltungsakts rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist. Die Finanzbehörde kann ihre Ermessenserwägungen hinsichtlich des Verwaltungsakts bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz im finanzgerichtlichen Verfahren ergänzen.“

Haftung im Steuerrecht

Entschließungsermessen:

Die Verwaltung entscheidet, **ob** sie eine vom Gesetz angegebene oder offen gelassene Rechtsfolge setzt oder nicht.

Hier: ob sie den Haftungsschuldner in Anspruch nimmt oder nicht

Auswahlermessen:

Die Verwaltung entscheidet, **welche** von mehreren zugelassenen Rechtsfolgen sie eintreten soll

Hier: wen von mehreren Haftungsschuldnern sie in Anspruch nimmt

Haftung im Steuerrecht

Intendiertes / Vorgeprägtes Ermessen:

Die **Richtung** der Ermessensentscheidung ist für den **Normalfall** vorgeprägt (kein besonderer Begründungsaufwand).

Bsp.: Geschäftsführer einer GmbH waren A und B. B ist vermögenslos und befindet sich in der Privatinsolvenz.

Haftung im Steuerrecht

Ermessensreduzierung auf Null:

In bestimmten Situationen wird das Ermessen so stark eingeeengt, dass nur noch **eine** Entscheidung richtig (rechtsfehlerfrei) ist.

Dann spricht man von Ermessensreduktion auf Null

Beispiel: § 71 AO, bei einem Steuerhinterzieher dürfte eine Inanspruchnahme prinzipiell notwendig sein

Haftung im Steuerrecht

Also Prüfungsreihenfolge:

- Welches ist die gesetzliche Ermächtigung (z.B. § 71 AO)
- (1) sind die tatbestandlichen Voraussetzungen der Norm erfüllt? Hierfür ist (in der Praxis) die vollständige und einwandfreie Ermittlung des Sachverhalts unabdingbar
- (2) Ausübung des Entschließungs- und Auswahlermessens
Auch hierfür ist die vollständige und einwandfreie Ermittlung des Sachverhalts unabdingbar

Haftung im Steuerrecht

Anforderung an die Begründung:

Es muss erkennbar und nachprüfbar sein, wie die Verwaltung zu ihrer Entscheidung gelangt ist und in welcher Weise sie das Für und Wider ihrer Entscheidung abgewogen hat. Die „verschärfte“ Ermessens-Begründungspflicht ist funktionales Gegengewicht zur begrenzten gerichtlichen Kontrollbefugnis (vgl. § 102 FGO).

Konsequenzen bei fehlender Begründung

Eine fehlende Begründung legt die Annahme der Ermessensunterschreitung oder gar einen Ermessensausfall nahe.

Haftung im Steuerrecht

➔ Beispiel aus der eigenen Verfahrenspraxis:

Erlass eines Haftungsbescheids über Lohnsteuerrückstände einer GmbH gegenüber dem GF dieser GmbH

Im Haftungsbescheid finden sich ausschließlich Ausführungen zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen der Haftungsnorm – der Begriff „Ermessen“ wird nicht genannt

Die Einspruchsentscheidung enthält zum Ermessen dann lediglich die folgenden zwei Sätze:

“Die Ermessensausübung ist mithin nicht zu beanstanden. Das Finanzamt hat von seinem Entschließungsermessen dem Grunde und der Höhe nach sachgerecht Gebrauch gemacht.“

Haftung im Steuerrecht

Es kommt nur eine Person als Haftungsschuldner in Betracht

- FA bringt nicht hinreichend deutlich zum Ausdruck, dass eine Ermessensentscheidung getroffen wird (Ermessensausfall)
- FA verkennt außergewöhnliche Umstände, die gegen die Inanspruchnahme des Haftenden sprechen

Es kommen mehrere Personen als Haftungsschuldner in Betracht

- FA verkennt trotz objektiv vorhandener Anhaltspunkte, dass neben der in Anspruch genommenen Person weitere Personen die Voraussetzungen des Haftungstatbestands erfüllen (könnten)
- FA ermittelt sämtliche Haftungsschuldner und sieht aus nicht sachgerechten Gründen von der Inanspruchnahme einzelner Personen ab
- FA ermittelt sämtliche Haftungsschuldner und nimmt sie in Anspruch, wobei die Inanspruchnahme (mindestens) einer Person nicht sachgerecht ist

Haftung im Steuerrecht

Sachverhalt:

Dem FA stehen bei Erlass des Haftungsbescheides zwei Geschäftsführer (§ 69 AO) als potentielle Haftungsschuldner zur Verfügung. Das wird durch das FA verkannt. Es wird nur einer von beiden (GF1) in Anspruch genommen.

Im Laufe des Einspruchsverfahrens (des GF1) wird dem FA dann deutlich, dass mit GF2 ursprünglich ein weiterer Haftungsschuldner zur Verfügung gestanden hätte. In Bezug auf dessen Inanspruchnahme ist mittlerweile allerdings Festsetzungsverjährung eingetreten (vgl. § 191 Abs. 3 AO).

Frage: Kann das (Auswahl-)Ermessen noch nachgeholt werden?

Haftung im Steuerrecht

Lösung:

- Kann einfach ein neuer Haftungsbescheid erlassen werden? Prinzipiell ja, auch während des laufenden FG-Verfahrens (vgl. § 68 FGO).
aber auch gegenüber dem GF1 dürfte die Festsetzungsfrist des § 191 Abs. 3 AO nunmehr abgelaufen sein
- Kann das „Auswählermessens“ in der EE nachgeholt werden? Prinzipiell ja
aber da eine „Auswahl“ nicht mehr besteht, geht es bezüglich des GF1 wohl nur noch um das Entschließungsermessen.
- Das (neue) Entschließungsermessen kann in der EE zum Ausdruck gebracht werden

Problem: die EE ist ein selbständiger VA_und damit quasi ein neuer Haftungsbescheid

→ dagegen Ablauf Festsetzungsfrist?

(Vgl. BFH v. 24.01.1995, VII B 142/94, zur Ablaufhemmung des § 171 Abs. 3a AO)

- Jedenfalls ist bei der Ermessensausübung der Ausgleichsanspruch des GF1 gegenüber GF2 als Gesamtschuldner zu beachten,
deshalb Entschließungsermessen der Höhe nach:
pauschal 50% oder im Einzelfall ermitteln (potentielle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des GF2 berücksichtigen)

Haftung im Steuerrecht

Sachverhalt:

Im Rahmen einer Haftung nach § 71 AO steht fest, dass zwei Personen tatsächlich die Voraussetzungen des Haftungstatbestandes erfüllen. Fraglich bleibt aber, ob der in diesem Fall tätige Steuerberater (dritte Person) ebenfalls eine Steuerhinterziehung begangen hat und damit als Haftungsschuldner in Anspruch zu nehmen ist.

Fragen:

Kann ein Haftungsbescheid ergehen?

Wie ist das Auswahlermessen zu begründen?

Sollte der Steuerberater namentlich benannt werden (Steuergeheimnis)?

Abwandlung: Es handelt sich um eine Haftung nach § 69 AO

Haftung im Steuerrecht

Rechtliche Überlegungen:

- Haftungsbescheid kann ergehen.
§ 71 AO = Vorprägung des Ermessens
Täter einer Steuerhinterziehung ist ohnehin in Haftung zu nehmen
- Begründung des Auswahlermessens: Hinweis auf laufende Ermittlungen
- Namensnennung: Art. 20 Abs. 3 u. 19 Abs. 4 GG
Verstoß gegen Steuergeheimnis eher fraglich.

Abwandlung: Sachverhalt müsste wohl zunächst „ausermittelt“ werden (?)