

Haftungsbescheid des Finanzamts

*Anspruchsgrundlagen, typische Fallkonstellationen und Verteidigungsstrategien
(für die Beratungspraxis)*

Dr. Sebastian Korts

www.steuerrecht.com

Stand: 16. Januar 2026

Inhaltsverzeichnis

Inhalt

Inhaltsverzeichnis	2
1. Zielsetzung und Einordnung	4
2. Begriff, Funktion und Rechtsnatur des Haftungsbescheids	4
2.1 Haftung im Steuerrecht: Abgrenzung zu Steuerschuld und Duldung	4
2.2 Der Haftungsbescheid als Verwaltungsakt mit Leistungsgebot	5
3. Wann kommt ein Haftungsbescheid in der Praxis?	6
3.1 Typische Auslöser: Ausfallrisiko, Prüfung, Fahndung, Insolvenz	6
3.2 Vorstufe: Haftungsanfrage, Anhörung und Fristenmanagement	7
4. Anspruchsgrundlagen: Systematik und Überblick.....	8
4.1 § 191 AO als verfahrensrechtliche „Schaltstelle“	8
4.2 Haftungstatbestände der Abgabenordnung und der Einzelsteuergesetze.....	8
5. Zentrale Haftungsgrundlage in der Praxis: § 69 AO i.V.m. §§ 34, 35 AO	9
5.1 Tatbestand: Pflichtenkreis, Pflichtverletzung, Verschulden, Kausalität.....	9
5.2 Der maßgebliche Zeitpunkt: Fälligkeit und Liquiditätsstatus	10
5.3 Besonderheit Lohnsteuer: „Kürzungsgebot“ und regelmäßige grobe Fahrlässigkeit	11
5.4 Mittelvorsorgepflicht und Haftung ausgeschiedener Geschäftsführer	11
6. Weitere zentrale Anspruchsgrundlagen und typische Fallkonstellationen	12
6.1 Lohnsteuerhaftung nach § 42d EStG und Auswahlermessen	12
6.2 Umsatzsteuer: Rückforderungsanspruch und „formelle Bescheidlage“	13
6.3 Steuerhinterziehungshaftung nach § 71 AO	14
6.4 Haftung bei Betriebsübernahme (§ 75 AO) und Due-Diligence-Relevanz.....	14
6.5 Haftung von Berufsträgern und Anhörung der Berufskammern (§ 191 Abs. 2 AO)	14
7. Ermessen und Begründung: Entschließungs- und Auswahlermessen	15
7.1 Inhalt des Ermessens bei Haftungsbescheiden	15
7.2 Typische Ermessensfehler und ihre praktische Relevanz.....	16
7.3 Ergänzende Haftungsbescheide und „Sperrwirkung“	17
8. Zeitliche Grenzen: Festsetzungsverjährung und Zahlungsverjährung	17
8.1 Festsetzungsfrist für den Haftungsbescheid (§ 191 Abs. 3 AO)	17
8.2 § 191 Abs. 5 AO: Akzessorietät und Verjährung der Primärschuld	18
8.3 Zahlungsverjährung nach Erlass des Haftungsbescheids	18

9. Formelle Anforderungen an den Haftungsbescheid	19
9.1 Bestimmtheit und inhaltliche Mindestangaben.....	19
9.2 Begründung, Ermessensdarstellung und Heilung von Verfahrensfehlern	19
9.3 Bekanntgabe und Zustellung.....	20
10. Wie wehrt man sich gegen den Haftungsbescheid?	20
10.1 Einspruch: Fristen, Mindestinhalt und Beweissicherung	20
10.2 Aussetzung der Vollziehung und einstweiliger Rechtsschutz	21
10.3 Materielle Einwendungen: typische Verteidigungslinien.....	21
10.3.1 Einwendungen gegen die Primärschuld und Bindungswirkungen.....	21
10.3.2 Kein Haftungstatbestand: fehlende Pflichtverletzung oder fehlende Vertreterstellung...	22
10.3.3 Kein (kausaler) Steuerschaden: Liquidität, anteilige Tilgung, Insolvenzquote.....	22
10.3.4 Nebenleistungen: Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge und Billigkeit.....	22
10.3.5 Verjährung und formelle Fehler als „harte“ Verteidigung	23
10.4 Finanzgerichtsverfahren: Klage, § 102 FGO und Beweisführung.....	23
11. Handlungsmöglichkeiten des Rechtsanwalts	24
11.1 Mandatsaufnahme: Sofortmaßnahmen und Risikosteuerung.....	24
11.2 Sachverhaltsaufklärung: „Liquiditätsakte“ und Verantwortlichkeitsmatrix	24
11.3 Argumentationsstrategie: Auswahl der Angriffspunkte.....	25
11.4 Vergleich, Zahlungserleichterungen und Billigkeitsmaßnahmen.....	26
12. Praxisteil: Prüfschema und Checklisten	27
12.1 Prüfschema „Haftungsbescheid“ (Kurzfassung).....	27
12.2 Checkliste Unterlagen (Auswahl)	28
12.3 Typische „Fallstricke“ aus der Rechtsprechung (Auswahl)	28

1. Zielsetzung und Einordnung

Gegenstand dieser Ausarbeitung ist der steuerliche Haftungsbescheid in der laufenden Beratung sowie in der Krisen- und Streitfallbegleitung als Instrument der Finanzverwaltung, um Dritte für Steuerschulden eines Primärschuldners in Anspruch zu nehmen. Im Mittelpunkt stehen (i) die typischen Anlässe und der praktische „Zeitpunkt“ des Haftungszugriffs, (ii) die Anspruchsgrundlagen und materiell-rechtlichen Voraussetzungen, (iii) typische Fallgruppen und Fehlerquellen sowie (iv) die prozessualen und taktischen Verteidigungsmöglichkeiten einschließlich der Handlungsmöglichkeiten des Rechtsanwalts.

Der Haftungsbescheid ist für die Beratungspraxis deshalb besonders haftungsträchtig, weil er häufig erst dann ergeht, wenn der Primärschuldner nicht mehr leistungsfähig ist (insbesondere in Insolvenz- oder „Firmenbestattungs“-Konstellationen) und weil sich die Finanzverwaltung auf bewährte Standardargumentationsmuster stützt, die ohne zeitnahe Sachverhaltaufklärung nur schwer zu entkräften sind.

2. Begriff, Funktion und Rechtsnatur des Haftungsbescheids

2.1 Haftung im Steuerrecht: Abgrenzung zu Steuerschuld und Duldung

Steuerrechtliche Haftung bedeutet, dass eine Person, die nicht Steuerschuldner ist, kraft Gesetzes für Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis einzustehen hat und durch Verwaltungsakt in Anspruch genommen werden kann. Der Haftungsschuldner tritt neben den Primärschuldner; materiell liegt regelmäßig eine gesetzlich angeordnete Einstandspflicht vor, die sich aus der Abgabenordnung (insbesondere §§ 69 bis 77 AO), aus Einzelsteuergesetzen (z.B. § 42d EStG) oder aus zivilrechtlichen Normen (z.B. handels- und gesellschaftsrechtliche Haftungsnormen) ergeben kann.¹

Davon zu unterscheiden ist der Duldungsbescheid. Der Duldungsbescheid richtet sich nicht auf eine eigene Zahlungspflicht, sondern auf die Duldung der Vollstreckung in einen bestimmten Gegenstand oder auf die Hinnahme einer Vollstreckungsmaßnahme (typisch im

¹ BMF, Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 191 (AEAO zu § 191) in der jeweils geltenden Fassung, insb. zu Korrektur/Ergänzungsbescheiden, Festsetzungsfrist, Duldungsbescheid sowie Anhörung der Berufskammern; vgl. dort u.a. Hinweise auf BFH, Urteil vom 15.02.2011 – VII R 66/10 und BFH, Urteil vom 13.05.1998 – II R 4/96.

Kontext von Anfechtungsansprüchen und Vermögensverschiebungen). Für den Duldungsbescheid gelten eigene Voraussetzungen, insbesondere muss der zugrunde liegende Steueranspruch grundsätzlich festgesetzt, fällig und vollstreckbar sein.²

2.2 Der Haftungsbescheid als Verwaltungsakt mit Leistungsgebot

Der Haftungsbescheid ist ein Verwaltungsakt (§ 118 AO), der den Haftungsanspruch gegenüber dem Haftungsschuldner konkretisiert und regelmäßig zugleich ein Leistungsgebot enthält. Er bildet die Grundlage für die Beitreibung (Vollstreckung) gegen den Haftungsschuldner. Anders als ein Steuerbescheid setzt der Haftungsbescheid keine Steuer fest, sondern macht eine bereits gesetzlich entstandene Haftungsschuld geltend; die materiell-rechtliche Haftung entsteht aus dem Haftungstatbestand, während der Haftungsbescheid die Durchsetzbarkeit herstellt.

Ein Haftungsbescheid ist typischerweise akzessorisch zur Primärschuld, weil sein Bestand und Umfang regelmäßig vom Bestand und Umfang des Steueranspruchs abhängen. Gleichwohl folgen aus der Akzessorietät nicht in jedem Fall starre Vorgaben, etwa zur Reihenfolge der Inanspruchnahme oder zur Notwendigkeit einer vorherigen vollständigen Vollstreckung gegen den Primärschuldner. Maßgeblich sind insoweit die gesetzlichen Regelungen (insbesondere § 191 AO sowie § 219 AO in bestimmten Fallgruppen) und die Ermessensausübung.

² BVerwG, Urteil vom 13.02.1987 – 8 C 25/85, BStBl II 1987, 475 (Duldungsbescheid setzt festgesetzten, fälligen und vollstreckbaren Anspruch voraus); sowie BVerwG, Urteil vom 25.01.2017 – 9 C 30/15, BStBl II 2018, 116 (Anfechtung/Duldung außerhalb des Insolvenzverfahrens).

3. Wann kommt ein Haftungsbescheid in der Praxis?

3.1 Typische Auslöser: Ausfallrisiko, Prüfung, Fahndung, Insolvenz

In der Beratungspraxis tritt der Haftungsbescheid häufig in Situationen auf, in denen der Primärschuldner die Steuerschuld nicht (mehr) erfüllt oder die Finanzverwaltung einen (drohenden) Steuerausfall erwartet. Typische Auslöser sind:

Insolvenz oder faktische Zahlungsunfähigkeit des Primärschuldners. In vielen Fällen wird die Haftung als „zweite Zugriffsebene“ genutzt, wenn die Beitreibung gegen die Gesellschaft nicht mehr erfolgversprechend ist. Insolvenzrechtlich ist zu beachten, dass die Qualifikation einer Haftungsforderung als Insolvenzforderung oder Masseverbindlichkeit nicht allein von der Primärschuld abhängt, sondern an die maßgebliche Handlung oder Unterlassung anknüpft, die den Haftungstatbestand verwirklicht.³

Außenprüfung und Lohnsteuer-Außenprüfung. Prüfungsfeststellungen führen häufig zu Nachforderungen und – gerade im Lohnsteuerbereich – zu Haftungsinanspruchnahmen nach § 42d EStG oder ergänzenden Haftungsbescheiden, wenn sich neue Tatsachen ergeben.⁴

Umsatzsteuer-Sonderprüfung und Vorsteuerkomplexe. Haftung kann sich sowohl aus § 69 AO (Vertreterhaftung) als auch aus Rückforderungsansprüchen (§ 37 Abs. 2 AO) ergeben. Bei Rückforderungsansprüchen ist die formelle Bescheidlage häufig streitentscheidend, insbesondere wenn Erstattungen aufgrund von Steueranmeldungen erfolgt sind und spätere Korrekturen streitig sind.⁵

Steuerstrafrechtliche Sachverhalte. Bei Steuerhinterziehung oder Beihilfe kann eine Haftung nach § 71 AO in Betracht kommen; parallelaufende Strafverfahren beeinflussen die Verteidigungsstrategie im Haftungsverfahren maßgeblich.

3 BFH, Urteil vom 19.01.2021 – VII R 38/19, ECLI:DE:BFH:2021:U.190121.VIIR38.19.0 (Insolvenzbezug: maßgebliche Handlung/Unterlassung bestimmt sich nach Inhalt und Auslegung des Haftungsbescheids; Entstehung eines Haftungsanspruchs und Qualifikation als Insolvenzforderung).

4 BFH, Urteil vom 15.02.2011 – VII R 66/10, ECLI:DE:BFH:2011:U.150211.VIIR66.10.0, BFHE 232, 313, BStBl II 2011, 534 (Zulässigkeit eines ergänzenden Haftungsbescheids bei neuen Tatsachen nach Lohnsteuer-Außenprüfung).

5 BFH, Urteil vom 14.03.2012 – XI R 6/10 (Haftung für Umsatzsteuer-Rückforderungsanspruch; Maßgeblichkeit der formellen Bescheidlage; zuvor Sächsisches FG, Urteil vom 18.05.2009 – 2 K 863/07).

„Firmenbestattung“/Strohmannkonstellationen/faktische Geschäftsführung. In Fällen der Abberufung oder formalen Auswechselung der Geschäftsleitung kurz vor dem Krisenereignis wird häufig über die Mittelvorsorgepflicht und über die tatsächliche Verantwortlichkeit (faktischer Geschäftsführer) gestritten.⁶ und ⁷

3.2 Vorstufe: Haftungsanfrage, Anhörung und Fristenmanagement

Praktisch beginnt die Auseinandersetzung häufig nicht mit dem Erlass des Haftungsbescheids, sondern mit einer Haftungsanfrage oder einem Anhörungsschreiben (§ 91 AO). Die Finanzverwaltung kündigt darin an, eine Person als Haftungsschuldner in Anspruch zu nehmen, und bittet um Stellungnahme. Diese Vorstufe ist für die Verteidigung zentral, weil hier (i) der Sachverhalt frühzeitig strukturiert werden kann, (ii) Beweismittel gesichert werden können und (iii) eine Weichenstellung für die spätere Ermessensausübung erfolgt.

Aus anwaltlicher Sicht ist es regelmäßig angezeigt, bereits in der Anhörungsphase eine belastbare Timeline (Fälligkeiten, Zahlungsflüsse, Verantwortlichkeiten, Kommunikations- und Entscheidungswege) zu erstellen und eine klare Verteidigungslinie zu definieren. In vielen Haftungsfällen entscheiden wenige Tatsachen (z.B. Liquiditätslage zu Fälligkeitsterminen, Verfügbarkeit von Zahlungsmitteln, priorisierte Zahlungen an andere Gläubiger) über den Haftungsumfang.

⁶ BFH, Urteil vom 20.05.2014 – VII R 12/12 (Mittelvorsorgepflicht des Geschäftsführers; Haftung eines ausgeschiedenen Geschäftsführers; sog. Firmenbestattung; Fundstelle z.B. BFH/NV 2014, 1353).

⁷ BFH, Urteil vom 19.01.2021 – VII R 38/19, ECLI:DE:BFH:2021:U.190121.VIIR38.19.0 (Insolvenzbezug: maßgebliche Handlung/Unterlassung bestimmt sich nach Inhalt und Auslegung des Haftungsbescheids; Entstehung eines Haftungsanspruchs und Qualifikation als Insolvenzforderung).

4. Anspruchsgrundlagen: Systematik und Überblick

4.1 § 191 AO als verfahrensrechtliche „Schaltstelle“

§ 191 AO ist die zentrale verfahrensrechtliche Grundlage für den Erlass des Haftungsbescheids. Die Norm regelt, dass derjenige, der kraft Gesetzes für eine Steuer haftet, durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden kann. Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen ergeben sich nicht aus § 191 AO selbst, sondern aus den jeweiligen Haftungstatbeständen (AO, Einzelsteuergesetze, zivilrechtliche Normen). Der Anwendungserlass zur AO zu § 191 stellt die Systematik ausdrücklich heraus und behandelt außerdem zentrale Verfahrensfragen wie Festsetzungsfrist, Korrektur, ergänzende Haftungsbescheide, Duldungsbescheide und die Anhörung der Berufskammern.⁸

4.2 Haftungstatbestände der Abgabenordnung und der Einzelsteuergesetze

In der Praxis dominieren folgende Anspruchsgrundlagen:

§ 69 AO i.V.m. §§ 34, 35 AO (Vertreterhaftung). Diese Haftung betrifft insbesondere Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, Vorstände von Vereinen oder Stiftungen sowie sonstige gesetzliche Vertreter und Vermögensverwalter.

§ 71 AO (Haftung wegen Steuerhinterziehung). Hier ist regelmäßig ein steuerstrafrechtlicher Bezug gegeben, und die haftungsrechtliche Inanspruchnahme kann neben oder unabhängig von strafrechtlichen Sanktionen erfolgen.

§ 42d EStG (Arbeitgeberhaftung für Lohnsteuer). Dieser Tatbestand ist in Lohnsteuer-Außenprüfungen und bei fehlerhaftem Lohnsteuerabzug besonders relevant.

§ 75 AO (Haftung des Betriebsübernehmers). Diese Haftung spielt in M&A-ähnlichen Konstellationen (Asset Deal/Betriebsübernahme) eine Rolle und wird oft in Due-Diligence-Prozessen unterschätzt.

⁸ BMF, Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 191 (AEAO zu § 191) in der jeweils geltenden Fassung, insb. zu Korrektur/Ergänzungsbescheiden, Festsetzungsfrist, Duldungsbescheid sowie Anhörung der Berufskammern; vgl. dort u.a. Hinweise auf BFH, Urteil vom 15.02.2011 – VII R 66/10 und BFH, Urteil vom 13.05.1998 – II R 4/96.

Daneben existieren weitere Spezialtatbestände (z.B. in der Umsatzsteuer oder im Bereich besonderer Verbrauchsteuern) sowie die Einbeziehung zivilrechtlicher Haftungsnormen. Die Beratungspraxis sollte diese Normen als „Werkzeugkasten“ verstehen, weil die Finanzverwaltung je nach Sachverhalt und Beweislage unterschiedliche Tatbestände kombinieren oder alternativ heranziehen kann.

5. Zentrale Haftungsgrundlage in der Praxis: § 69 AO i.V.m. §§ 34, 35 AO

5.1 Tatbestand: Pflichtenkreis, Pflichtverletzung, Verschulden, Kausalität

§ 69 AO knüpft an die Verletzung steuerlicher Pflichten durch die in §§ 34, 35 AO bezeichneten Personen an. Die Norm erfasst Fälle, in denen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Pflichtverletzung nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden oder infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden. Die Haftung umfasst auch die infolge der Pflichtverletzung zu zahlende Säumniszuschläge (§ 69 Satz 2 AO), was in der Praxis regelmäßig zu erheblichen Haftungssummen führt.⁹

Die haftungsrechtliche Prüfung folgt in der Praxis einem viergliedrigen Schema:

- Vertreterstellung bzw. Pflichtenkreis. Es muss feststehen, dass die in Anspruch genommene Person im haftungsrelevanten Zeitraum Vertreter, Vermögensverwalter oder Verfügungsberechtigter war oder faktisch die maßgeblichen Entscheidungen getroffen hat.
- Objektive Pflichtverletzung. Es muss eine Verletzung einer konkreten steuerlichen Pflicht vorliegen (z.B. Nichtabgabe von Steuererklärungen, verspätete Abgabe, Nichtabführung angemeldeter Steuer, fehlerhafter Einbehalt/Abzug von Lohnsteuer).

⁹ BMF, Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 69 (AEAO zu § 69) in der jeweils geltenden Fassung (u.a. Verweis auf § 166 AO; Geltendmachung durch Haftungsbescheid gem. § 191 AO).

- Subjektiver Vorwurf (Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit). Die Rechtsprechung stellt im Bereich der Nichtzahlung festgesetzter und fälliger Steuern regelmäßig eine Indizwirkung für Verschulden auf; der Geschäftsführer muss sich aktiv exkulpieren.¹⁰

- Kausalität und haftungsrelevanter Schaden. Haftung nach § 69 AO folgt einem schadensbezogenen Ansatz: Es muss ein Vermögensschaden des Fiskus eingetreten sein, der kausal auf die Pflichtverletzung zurückzuführen ist. In Krisensituationen ist die Kausalitätsprüfung untrennbar mit der Liquiditätslage zu den Fälligkeitsterminen und der Frage verknüpft, ob Zahlungen an andere Gläubiger priorisiert wurden.

5.2 Der maßgebliche Zeitpunkt: Fälligkeit und Liquiditätsstatus

Für viele Haftungsfälle ist entscheidend, welche Zahlungsmittel dem Primärschuldner zu den gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung standen und wie diese Mittel verwendet wurden. Im Haftungsverfahren ist daher regelmäßig eine Liquiditätsrechnung erforderlich, die zumindest folgende Punkte nachvollziehbar abbildet:

den Bestand verfügbarer Zahlungsmittel (Bankguthaben, Kassenbestand, kurzfristig realisierbare Forderungen),

die fälligen Verbindlichkeiten (Steuern, Sozialversicherung, Lieferanten, Mieten, Löhne),

die tatsächlich geleisteten Zahlungen (Zahlungsempfänger, Datum, Zweck) und den Entscheidungsprozess (wer hat angewiesen, wer hat kontrolliert, welche Informationen lagen vor).

¹⁰ BFH, Urteil vom 17.09.2019 – VII R 5/18, ECLI:DE:BFH:2019:U.170919.VIIR5.18.0 (Indizwirkung der Nichtzahlung; Tabelleneintrag im Insolvenzverfahren kann Bindungswirkung im Haftungsverfahren entfalten; Eintragung ersetzt Steuerbescheid).

Die Indizwirkung der Nichtzahlung führt in der Praxis dazu, dass eine substantielle Verteidigung ohne belastbare Zahlenbasis kaum möglich ist.¹¹

5.3 Besonderheit Lohnsteuer: „Kürzungsgebot“ und regelmäßige grobe Fahrlässigkeit

Die Lohnsteuer nimmt im Haftungsrecht eine Sonderstellung ein. Der Geschäftsführer darf Löhne grundsätzlich nur so auszahlen, dass der in den Löhnen enthaltene Steueranteil abgeführt werden kann. Reichen die Mittel nicht aus, sind die Löhne entsprechend zu kürzen; aus den freiwerdenden Mitteln ist die auf die gekürzten Nettolöhne entfallende Lohnsteuer abzuführen. Die Nichtabführung einzubehaltender und anzumeldender Lohnsteuer begründet nach ständiger Rechtsprechung regelmäßig zumindest grob fahrlässige Pflichtverletzung.¹²

Dies gilt auch, wenn Lohnsteuer erst nachträglich pauschaliert wird oder wenn Lohnsteueranmeldungen später korrigiert werden. In der Beratungspraxis folgt daraus zweierlei: Erstens ist die Lohnsteuerverteidigung regelmäßig „faktendicht“, weil Zahlungs- und Abrechnungsprozesse detailliert aufzuarbeiten sind. Zweitens ist das Argument der allgemeinen Liquiditätsknappheit nur begrenzt tragfähig, weil gerade das Kürzungsgebot die Pflicht zur Abführung trotz Krise betont.¹³

5.4 Mittelvorsorgepflicht und Haftung ausgeschiedener Geschäftsführer

Auch ein ausgeschiedener Geschäftsführer kann haftungsrechtlich in Anspruch genommen werden, wenn er während seiner Amtszeit Pflichten verletzt hat oder wenn er trotz absehbarer Steuerentstehung keine Vorsorge für die spätere Tilgung getroffen hat (Mittelvorsorgepflicht). In Konstellationen der „Firmenbestattung“ wird darüber hinaus diskutiert, ob formale Abberufungen sittenwidrig und daher für die haftungsrechtliche Verantwortlichkeit unbedeutlich sein können. Der BFH hat hierzu

11 BFH, Urteil vom 17.09.2019 – VII R 5/18, ECLI:DE:BFH:2019:U.170919.VIIR5.18.0 (Indizwirkung der Nichtzahlung; Tabelleneintrag im Insolvenzverfahren kann Bindungswirkung im Haftungsverfahren entfalten; Eintragung ersetzt Steuerbescheid).

12 BFH, Urteil vom 14.12.2021 – VII R 32/20, ECLI:DE:BFH:2021:U.141221.VIIR32.20.0 (regelmäßig grob fahrlässige Pflichtverletzung bei Nichtabführung einzubehaltender Lohnsteuer; Kürzung von Löhnen bei Liquiditätsknappheit).

13 BFH, Urteil vom 14.12.2021 – VII R 32/20, ECLI:DE:BFH:2021:U.141221.VIIR32.20.0 (regelmäßig grob fahrlässige Pflichtverletzung bei Nichtabführung einzubehaltender Lohnsteuer; Kürzung von Löhnen bei Liquiditätsknappheit).

herausgestellt, dass je nach Umständen schon vor Entstehung der Steuerforderung pflichtgemäßes Verhalten geboten sein kann, wenn die spätere Entstehung absehbar ist.¹⁴

Für die Praxis bedeutet dies, dass die Verteidigung nicht allein an formalen Organstellungen ausgerichtet werden darf. Vielmehr ist zu klären, welche Personen tatsächlich die Steuer- und Zahlungsprozesse gesteuert haben, ob es eine wirksame und überwachte Ressortverteilung gab und ob in der Krise Kontrollpflichten ausgelöst wurden.

6. Weitere zentrale Anspruchsgrundlagen und typische Fallkonstellationen

6.1 Lohnsteuerhaftung nach § 42d EStG und Auswahlermessungen

Neben der Vertreterhaftung nach § 69 AO existiert die Arbeitgeberhaftung nach § 42d EStG. Praktisch relevant ist insbesondere § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG, wonach der Arbeitgeber für die Lohnsteuer haftet, die er einzubehalten und abzuführen hat. Die Finanzverwaltung hat bei der Frage, ob sie den Arbeitgeber, den Geschäftsführer (über § 69 AO) oder beide in Anspruch nimmt, Auswahlermessungen auszuüben.

Der BFH hat eine Ermessensunterschreitung angenommen, wenn das Finanzamt ohne nähere Begründung nur den Arbeitgeber in Haftung nimmt, obwohl nach den Umständen eine Inanspruchnahme des Geschäftsführers in Betracht kommt.

Umgekehrt zeigt die Entscheidung, dass der Haftungsbescheid inhaltlich hinreichend bestimmt sein kann, wenn zur Begründung auf einen Prüfungsbericht verwiesen wird, aus dem sich die Zusammensetzung der Haftungsforderung ergibt.¹⁵

Für die Verteidigung folgt hieraus ein zweistufiger Ansatz: Auf der Tatbestandsebene sind die lohnsteuerlichen Grundlagen (Lohnsteuerklasse, Lohnsteuerabzugsmerkmale, Nachweise, Aufenthaltsstatus etc.) zu klären. Auf der Ermessensebene ist zu prüfen,

14 BFH, Urteil vom 20.05.2014 – VII R 12/12 (Mittelvorsorgepflicht des Geschäftsführers; Haftung eines ausgeschiedenen Geschäftsführers; sog. Firmenbestattung; Fundstelle z.B. BFH/NV 2014, 1353).

15 BFH, Urteil vom 02.09.2021 – VI R 47/18, ECLI:DE:BFH:2021:U.020921.VIR47.18.0 (Auswahlermessungen bei Lohnsteuer-Haftungsbescheid; Bestimmtheit durch Bezugnahme auf Prüfungsbericht).

ob das Finanzamt den Kreis der in Betracht kommenden Haftungsschuldner ermittelt und die Auswahlentscheidung nachvollziehbar begründet hat.

6.2 Umsatzsteuer: Rückforderungsanspruch und „formelle Bescheidlage“

Im Umsatzsteuerkontext ist neben der klassischen Vertreterhaftung (§ 69 AO) die Haftung für Rückforderungsansprüche (§ 37 Abs. 2 AO) relevant. Streit entsteht häufig dann, wenn Vorsteuerüberschüsse aufgrund von Voranmeldungen erstattet wurden und sich später herausstellt, dass materiell-rechtlich kein Anspruch bestand. Der BFH verlangt in solchen Fällen für die Durchsetzbarkeit eines Rückforderungsanspruchs regelmäßig eine Korrektur der formellen Bescheidlage gegenüber dem Primärschuldner; es genügt nicht, dass materiell-rechtlich kein Anspruch bestand.¹⁶

Für die Praxis ist diese Rechtsprechung doppelt wichtig. Zum einen eröffnet sie eine Einwendungsebene gegen den Haftungsanspruch (fehlende Durchsetzbarkeit des Primäranspruchs mangels wirksamer Aufhebung/Änderung). Zum anderen zwingt sie zur Prüfung der Bekanntgabe- und Bestandskraftfragen bei den dem Haftungsanspruch zugrunde liegenden Steueranmeldungen und Änderungsbescheiden.

16 BFH, Urteil vom 14.03.2012 – XI R 6/10 (Haftung für Umsatzsteuer-Rückforderungsanspruch; Maßgeblichkeit der formellen Bescheidlage; zuvor Sächsisches FG, Urteil vom 18.05.2009 – 2 K 863/07).

6.3 Steuerhinterziehungshaftung nach § 71 AO

Die Haftung nach § 71 AO betrifft den Täter und Teilnehmer einer Steuerhinterziehung. Sie ist von der Vertreterhaftung nach § 69 AO abzugrenzen, weil sie nicht an die organschaftliche Pflichtenstellung, sondern an das deliktische Verhalten anknüpft. In der Praxis spielt § 71 AO häufig in Konstellationen mit parallelem Steuerstrafverfahren eine Rolle.

Verteidigungstaktisch ist zu beachten, dass Tatsachenfeststellungen aus dem Strafverfahren im Haftungsverfahren mittelbar relevant sein können, während umgekehrt unbedachte Einlassungen im Haftungsverfahren strafprozessuale Risiken auslösen. Eine koordinierte Verteidigung (Steuerrecht/Steuerstrafrecht) ist daher regelmäßig angezeigt.

6.4 Haftung bei Betriebsübernahme (§ 75 AO) und Due-Diligence-Relevanz

§ 75 AO begründet eine Haftung des Erwerbers eines Betriebs (oder Teilbetriebs) für bestimmte Steuerschulden des Veräußerers. Die praktische Relevanz liegt insbesondere in Asset-Deals, Betriebsfortführungen nach Insolvenz, Übernahme von Kundenstämmen oder „Fortführungen“ durch neue Rechtsträger. Der Haftungszugriff erfolgt häufig erst nach Abschluss der Transaktion, wenn der Veräußerer nicht mehr greifbar ist.

In der Beratungspraxis ist deshalb wichtig, dass steuerliche Haftungsrisiken nicht nur als „Tax Due Diligence“-Frage, sondern als vollstreckungsrechtliches Realrisiko verstanden werden. Der Rechtsanwalt kann hier präventiv durch vertragliche Freistellungen, Kaufpreis-Ein behalte, Escrow-Strukturen, Garantiekataloge und strukturierte steuerliche Offenlegungspflichten helfen.

6.5 Haftung von Berufsträgern und Anhörung der Berufskammern (§ 191 Abs. 2 AO)

Eine praxisrelevante Besonderheit besteht, wenn der Haftungsschuldner ein Angehöriger bestimmter freier Berufe ist (insbesondere Steuerberater, Rechtsanwälte,

Wirtschaftsprüfer) und im Rahmen seiner Berufsausübung haftungsrelevante Pflichten verletzt haben soll. In diesen Fällen ist vor Erlass eines Haftungsbescheids in den Fällen des § 69 AO der zuständigen Berufskammer Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Ohne vorherige Anhörung ist der Haftungsbescheid rechtswidrig; eine Heilung ist bis zum Abschluss des Einspruchsverfahrens möglich.¹⁷¹⁸

Für die Verteidigung eröffnet dies eine eigenständige formelle Angriffsebene, die unabhängig von der materiellen Haftungsfrage zu prüfen ist. Für die Beratungspraxis ist außerdem wichtig, dass die Anhörung nur dann erforderlich ist, wenn die in Anspruch genommene Person „in Ausübung ihres Berufs“ gehandelt hat; eine Tätigkeit als Geschäftsführer einer Steuerberatungs-GmbH ist nach Verwaltungsauffassung nicht ohne Weiteres berufsspezifisch.¹⁹

7. Ermessen und Begründung: Entschließungs- und Auswahlermessen

7.1 Inhalt des Ermessens bei Haftungsbescheiden

Der Erlass eines Haftungsbescheids steht grundsätzlich im Ermessen der Finanzbehörde. Ermessensentscheidungen sind gerichtlich nur eingeschränkt überprüfbar (§ 102 FGO). Das Finanzamt muss jedoch die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einhalten und den Ermessenzweck beachten.

In der Praxis sind zwei Ebenen zu unterscheiden:

Entschließungsermessen, also die Frage, ob überhaupt ein Haftungszugriff erfolgt.

17 BMF, Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 191 (AEAO zu § 191) in der jeweils geltenden Fassung, insb. zu Korrektur/Ergänzungsbescheiden, Festsetzungsfrist, Duldungsbescheid sowie Anhörung der Berufskammern; vgl. dort u.a. Hinweise auf BFH, Urteil vom 15.02.2011 – VII R 66/10 und BFH, Urteil vom 13.05.1998 – II R 4/96.

18 BFH, Urteil vom 13.05.1998 – II R 4/96, BStBl II 1998, 760 (Anhörung der zuständigen Berufskammer nach § 191 Abs. 2 AO; Rechtswidrigkeit ohne Anhörung; Heilung nach § 126 AO).

19 BMF, Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 191 (AEAO zu § 191) in der jeweils geltenden Fassung, insb. zu Korrektur/Ergänzungsbescheiden, Festsetzungsfrist, Duldungsbescheid sowie Anhörung der Berufskammern; vgl. dort u.a. Hinweise auf BFH, Urteil vom 15.02.2011 – VII R 66/10 und BFH, Urteil vom 13.05.1998 – II R 4/96.

Auswahermessen, also die Frage, welche von mehreren haftungsrechtlich in Betracht kommenden Personen in Anspruch genommen wird und in welchem Umfang.

Gerade im Lohnsteuerkontext zeigt die Rechtsprechung, dass eine Ermessensunterschreitung vorliegen kann, wenn die Finanzbehörde mögliche Haftungsschuldner nicht in den Blick nimmt oder ohne tragfähige Begründung nur einen Haftungsschuldner auswählt.²⁰

7.2 Typische Ermessensfehler und ihre praktische Relevanz

In Haftungsverfahren begegnen typischerweise:

Ermessensnichtgebrauch, wenn der Bescheid keinerlei Ermessenserwägungen enthält oder erkennbar schematisch ergeht.

Ermessensfehlgebrauch, wenn sachfremde Erwägungen eine Rolle spielen, etwa eine unzulässige „Strafkomponente“ oder eine pauschale Verantwortungszuschreibung ohne Bezug zur Pflichtverletzung.

Ermessensüberschreitung, wenn etwa Haftung über den haftungsrechtlichen Schaden hinaus geltend gemacht wird oder Nebenleistungen ohne hinreichende Billigkeitsprüfung einbezogen werden.

Die Haftung für Säumniszuschläge zeigt exemplarisch, dass Nebenleistungen zwar grundsätzlich umfasst sein können, aber Billigkeitsgesichtspunkte (die bei einem Erlass gegenüber dem Primärschuldner relevant wären) in die Ermessentscheidung einbezogen werden müssen.²¹

20 BFH, Urteil vom 02.09.2021 – VI R 47/18, ECLI:DE:BFH:2021:U.020921.VIR47.18.0 (Auswahermessen bei Lohnsteuer-Haftungsbescheid; Bestimmtheit durch Bezugnahme auf Prüfungsbericht).

21 BFH, Urteil vom 14.12.2021 – VII R 14/19, ECLI:DE:BFH:2021:U.141221.VIIR14.19.0 (Haftung für Säumniszuschläge; Einbeziehung von Billigkeitsgesichtspunkten; Anforderungen an Vortrag im Einspruchsverfahren).

7.3 Ergänzende Haftungsbescheide und „Sperrwirkung“

Praktisch bedeutsam ist die Frage, ob nach einem (bestandskräftigen oder angefochtenen) Haftungsbescheid ein weiterer Haftungsbescheid ergehen darf. Der Anwendungserlass differenziert zwischen Korrektur eines bestehenden Haftungsbescheids und dem Erlass eines ergänzenden Haftungsbescheids. Ein ergänzender Haftungsbescheid ist nach Verwaltungsauffassung insbesondere dann zulässig, wenn die Erhöhung der zugrunde liegenden Steuerschuld auf neuen Tatsachen beruht, die im ersten Haftungsbescheid mangels Kenntnis nicht berücksichtigt werden konnten; der BFH hat dies ausdrücklich bestätigt.²² und ²³ Umgekehrt wird eine „Sperrwirkung“ angenommen, soweit ein bestandskräftiger Haftungsbescheid denselben Sachverhalt regelt; eine erneute Inanspruchnahme ist dann grundsätzlich unzulässig, wenn die zu niedrige Inanspruchnahme auf einer fehlerhaften Ermessensentscheidung oder einer rechtsirrigen Sachverhaltsbeurteilung beruhte.²⁴

8. Zeitliche Grenzen: Festsetzungsverjährung und Zahlungsverjährung

8.1 Festsetzungsfrist für den Haftungsbescheid (§ 191 Abs. 3 AO)

Die Festsetzungsfrist für Haftungsbescheide ist eine der häufigsten Streitfragen, weil Haftungsbescheide oft Jahre nach Entstehung der Primärsteuer ergehen. § 191 Abs. 3 AO knüpft an die Festsetzungsfrist der zugrunde liegenden Steuer an und ordnet eine entsprechende Anwendung der §§ 169 bis 171 AO an. In der Praxis ist deshalb zunächst die Festsetzungsfrist der Primärsteuer zu bestimmen (Regelfristen, Steuerhinterziehung, leichtenfertige Steuerverkürzung, Anlauf- und Ablaufhemmungen).

22 BMF, Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 191 (AEAO zu § 191) in der jeweils geltenden Fassung, insb. zu Korrektur/Ergänzungsbescheiden, Festsetzungsfrist, Duldungsbescheid sowie Anhörung der Berufskammern; vgl. dort u.a. Hinweise auf BFH, Urteil vom 15.02.2011 – VII R 66/10 und BFH, Urteil vom 13.05.1998 – II R 4/96.

23 BFH, Urteil vom 15.02.2011 – VII R 66/10, ECLI:DE:BFH:2011:U.150211.VIIR66.10.0, BFHE 232, 313, BStBl II 2011, 534 (Zulässigkeit eines ergänzenden Haftungsbescheids bei neuen Tatsachen nach Lohnsteuer-Außenprüfung).

24 BMF, Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 191 (AEAO zu § 191) in der jeweils geltenden Fassung, insb. zu Korrektur/Ergänzungsbescheiden, Festsetzungsfrist, Duldungsbescheid sowie Anhörung der Berufskammern; vgl. dort u.a. Hinweise auf BFH, Urteil vom 15.02.2011 – VII R 66/10 und BFH, Urteil vom 13.05.1998 – II R 4/96.

Der BFH hat für Haftungsbescheide klargestellt, dass eine Anlaufhemmung (§ 170 Abs. 2 AO) auch dann eingreifen kann, wenn zwar keine Steuererklärung, wohl aber eine Haftungserklärung geschuldet war; dies gilt jedenfalls dann, wenn der Haftungsschuldner selbst als Vertreter des Steuerschuldners zur Abgabe der Erklärungen verpflichtet war.²⁵

Für die Praxis ist daraus abzuleiten, dass Verjährungseinwände nur dann belastbar sind, wenn die Erklärungspflichten, die Erklärungsabgabe, die Bekanntgabedaten und mögliche Hemmungstatbestände sauber dokumentiert sind.

8.2 § 191 Abs. 5 AO: Akzessorietät und Verjährung der Primärschuld

Nach § 191 Abs. 5 Satz 1 AO kann ein erstmaliger Haftungsbescheid grundsätzlich nicht mehr ergehen, wenn der zugrunde liegende Steueranspruch wegen Festsetzungsverjährung gegenüber dem Steuerschuldner nicht mehr festgesetzt werden darf oder wenn der festgesetzte Anspruch durch Zahlungsverjährung oder Erlass erloschen ist. Der Anwendungserlass konkretisiert außerdem, dass auf den konkreten Steueranspruch abzustellen ist, auf den sich die Haftung bezieht; im Lohnsteuerkontext ist daher z.B. auf die Lohnsteuer und die maßgeblichen Lohnsteuer-Anmeldungen abzustellen, nicht auf die Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers.²⁶

8.3 Zahlungsverjährung nach Erlass des Haftungsbescheids

Nach Erlass des Haftungsbescheids ist für die Durchsetzbarkeit der Haftungsschuld zusätzlich die Zahlungsverjährung (§§ 228 ff. AO) zu beachten. In der Verteidigungspraxis wird Zahlungsverjährung häufig unterschätzt, kann aber

25 BFH, Urteil vom 18.03.2025 – VII R 20/23, ECLI:DE:BFH:2025:U.180325.VIIR20.23.0 (Anlaufhemmung bei der Festsetzungsfrist für Haftungsbescheide; Anwendung des § 170 Abs. 2 AO in Haftungskonstellationen); vorgehend FG Düsseldorf, Urteil vom 13.06.2022 – 8 K 45/19 H.

26 BMF, Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 191 (AEAO zu § 191) in der jeweils geltenden Fassung, insb. zu Korrektur/Ergänzungsbescheiden, Festsetzungsfrist, Duldungsbescheid sowie Anhörung der Berufskammern; vgl. dort u.a. Hinweise auf BFH, Urteil vom 15.02.2011 – VII R 66/10 und BFH, Urteil vom 13.05.1998 – II R 4/96.

insbesondere bei langen Stillstandsphasen oder bei fehlerhaften Vollstreckungsmaßnahmen relevant werden.

9. Formelle Anforderungen an den Haftungsbescheid

9.1 Bestimmtheit und inhaltliche Mindestangaben

Der Haftungsbescheid muss hinreichend bestimmt sein (§ 119 AO). Er muss erkennen lassen, für welche Steuerart, für welche Zeiträume und in welcher Höhe der Haftungsschuldner in Anspruch genommen wird und auf welchen Haftungstatbestand die Inanspruchnahme gestützt wird. In der Praxis wird die Bestimmtheit häufig über Bezugnahmen hergestellt (z.B. auf Prüfungsberichte, Berechnungsanlagen oder Tabellen). Der BFH hat die Bestimmtheit eines Lohnsteuer-Haftungsbescheids bejaht, wenn der Bescheid zur Begründung auf einen Lohnsteuer-Außenprüfungsbericht verweist, aus dem sich die Zusammensetzung der Haftungsforderung ergibt.²⁷ Gleichwohl sind formelle Angriffsflächen häufig, insbesondere wenn die Anlagen nicht beigelegt wurden, unklar ist, ob die Bezugnahme den konkreten Inhalt hinreichend konkretisiert, oder wenn mehrere Haftungstatbestände und Zeiträume vermengt werden. Finanzgerichtliche Eil- und Hauptsacheentscheidungen zeigen, dass Unklarheiten bei Steuerschuldnerbenennung, Zeitraumzuordnung oder Nebenleistungsberechnung zur (Teil-)Aufhebung führen können.²⁸

9.2 Begründung, Ermessensdarstellung und Heilung von Verfahrensfehlern

Haftungsbescheide sind grundsätzlich zu begründen (§ 121 AO). Bei Ermessensentscheidungen muss die Begründung erkennen lassen, dass Ermessen ausgeübt wurde, und sie muss die wesentlichen Erwägungen tragen. Fehlende oder unzureichende Begründungen können im Einspruchsverfahren teilweise geheilt oder

27 BFH, Urteil vom 02.09.2021 – VI R 47/18, ECLI:DE:BFH:2021:U.020921.VIR47.18.0 (Auswahlermessen bei Lohnsteuer-Haftungsbescheid; Bestimmtheit durch Bezugnahme auf Prüfungsbericht).

28 FG Düsseldorf, Beschluss vom 10.02.2009 – 8 V 2458/08 A (H) (Anforderungen an Bestimmtheit/Begründung eines Haftungsbescheids; Beschluss im einstweiligen Rechtsschutz).

29 FG Düsseldorf, Urteil vom 24.10.2024 – 8 K 1894/20 H, ECLI:DE:FGD:2024:1024.8K1894.20H.00 (teilweise Aufhebung eines Haftungsbescheids; streitige Zeiträume und Nebenleistungen; Beweisaufnahme).

nachgeholt werden, wobei die Grenzen einer nachträglichen „Ermessensnachschiebung“ im finanzgerichtlichen Verfahren zu beachten sind. Für Berufsträgerhaftung ist zudem die Anhörung der Berufskammer ein eigenständiges Formerfordernis; ohne Anhörung ist der Bescheid rechtswidrig, allerdings heilbar bis zum Abschluss des Einspruchsverfahrens.³⁰³¹

9.3 Bekanntgabe und Zustellung

In der Praxis ist die Bekanntgabe häufig streitentscheidend, weil sie die Einspruchsfrist auslöst und weil Zustellungsfehler die Wirksamkeit beeinflussen können. Haftungsbescheide werden häufig per Postzustellungsurkunde zugestellt; die Zustellungsurkunde entfaltet hohen Beweiswert. Gleichwohl können Zustellungsfragen (z.B. falsche Anschrift, Ersatzzustellung, Zugangsfiktionen) eine Verteidigungsoption sein, wenn sie tatsächlich belastbar sind.

10. Wie wehrt man sich gegen den Haftungsbescheid?

10.1 Einspruch: Fristen, Mindestinhalt und Beweissicherung

Gegen den Haftungsbescheid ist grundsätzlich der Einspruch statthaft (§§ 347 ff. AO). Die Einspruchsfrist beträgt regelmäßig einen Monat ab Bekanntgabe. Aus Verteidigungssicht ist es oft sinnvoll, den Einspruch zunächst fristwährend einzulegen und zugleich Akteneinsicht zu beantragen sowie eine Frist zur Begründung zu erbitten.

Parallel sollte geprüft werden, ob Vollstreckungsmaßnahmen drohen. Haftungsbescheide werden häufig mit Zahlungsaufforderung und kurzer Zahlungsfrist versehen; ohne Suspensiveffekt kann es rasch zu Kontopfändungen oder anderen Vollstreckungsmaßnahmen kommen.

30 BMF, Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 191 (AEAO zu § 191) in der jeweils geltenden Fassung, insb. zu Korrektur/Ergänzungsbescheiden, Festsetzungsfrist, Duldungsbescheid sowie Anhörung der Berufskammern; vgl. dort u.a. Hinweise auf BFH, Urteil vom 15.02.2011 – VII R 66/10 und BFH, Urteil vom 13.05.1998 – II R 4/96.

31 BFH, Urteil vom 13.05.1998 – II R 4/96, BStBl II 1998, 760 (Anhörung der zuständigen Berufskammer nach § 191 Abs. 2 AO; Rechtswidrigkeit ohne Anhörung; Heilung nach § 126 AO).

10.2 Aussetzung der Vollziehung und einstweiliger Rechtsschutz

Weil der Einspruch keine aufschiebende Wirkung hat, ist regelmäßig ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) nach § 361 AO (behördlich) bzw. § 69 FGO (gerichtlich) zu erwägen. In der Praxis entscheidet die AdV oft darüber, ob die Verteidigung sachgerecht geführt werden kann, weil Vollstreckungsdruck die Vergleichs- und Argumentationsposition erheblich verschlechtert.

Im Rahmen der AdV sind sowohl formelle Zweifel (z.B. fehlende Anhörung, Bestimmtheitsmängel, Ermessensfehler) als auch materielle Zweifel (z.B. fehlender Steuerschaden, fehlende Kausalität, fehlendes grobes Verschulden) darzulegen. Der BFH hat betont, dass Einwendungen, die z.B. auf Insolvenzfragen und die Qualifikation der Forderung zielen, im Einspruchsverfahren substantiiert vorzutragen sind; spätes Nachschieben kann prozessual nachteilig sein.³²

10.3 Materielle Einwendungen: typische Verteidigungslinien

10.3.1 Einwendungen gegen die Primärschuld und Bindungswirkungen

Grundsätzlich kann der Haftungsschuldner Einwendungen gegen den Bestand und die Höhe der Primärschuld geltend machen, weil die Haftung akzessorisch ist. Allerdings sind Bindungswirkungen zu beachten, insbesondere wenn der Haftungsschuldner als Vertreter die Möglichkeit hatte, gegen Steuerbescheide des Primärschuldners vorzugehen. § 166 AO kann in solchen Konstellationen eine Präklusion begründen. In Insolvenzfällen kommt hinzu, dass Tabelleneinträge nach § 178 Abs. 3 InsO Bindungswirkungen entfalten können, die auch im Haftungsverfahren relevant werden. Der BFH hat hierzu entschieden, dass ein Tabelleneintrag im Insolvenzverfahren auch im Haftungsverfahren Bindungswirkung entfalten kann und dass die Eintragung in die Tabelle den Steuerbescheid ersetzt.³³

32 BFH, Urteil vom 14.12.2021 – VII R 14/19, ECLI:DE:BFH:2021:U.141221.VIIR14.19.0 (Haftung für Säumniszuschläge; Einbeziehung von Billigkeitsgesichtspunkten; Anforderungen an Vortrag im Einspruchsverfahren).

33 BFH, Urteil vom 17.09.2019 – VII R 5/18, ECLI:DE:BFH:2019:U.170919.VIIR5.18.0 (Indizwirkung der Nichtzahlung; Tabelleneintrag im Insolvenzverfahren kann Bindungswirkung im Haftungsverfahren entfalten; Eintragung ersetzt Steuerbescheid).

10.3.2 Kein Haftungstatbestand: fehlende Pflichtverletzung oder fehlende Vertreterstellung

Ein klassischer Verteidigungsansatz ist die Bestreitung der Vertreterstellung im haftungsrelevanten Zeitraum oder die Darlegung, dass die behauptete Pflichtverletzung nicht vorliegt. Dies betrifft etwa Fälle, in denen eine Ressortverteilung bestand, die Pflichten ordnungsgemäß delegiert wurden und eine wirksame Kontrolle erfolgte. In der Krise genügen allerdings bloße Zuständigkeitsbehauptungen häufig nicht; nach der Rechtsprechung sind klare, schriftliche Regelungen und ein plausibles Überwachungskonzept erforderlich.³⁴ Bei faktischer Geschäftsführung ist außerdem eine klare Abgrenzung zwischen Botentätigkeit, Prokura, faktischer Leitung und formaler Organstellung erforderlich; die maßgebliche Handlung bzw. Unterlassung bestimmt sich nach Inhalt und Auslegung des Haftungsbescheids.³⁵

10.3.3 Kein (kausaler) Steuerschaden: Liquidität, anteilige Tilgung, Insolvenzquote

Im Kern vieler § 69 AO-Fälle steht die Frage, ob und in welcher Höhe ein kausaler Steuerausfall eingetreten ist. Wenn im Fälligkeitszeitpunkt keine ausreichenden Mittel vorhanden waren, kann die Haftung im Grundsatz auf den Betrag begrenzt sein, der bei pflichtgemäßem Verhalten an das Finanzamt hätte geleistet werden können. Für die Praxis ist deshalb eine belastbare Liquiditätsrekonstruktion entscheidend. Ohne diese bleibt häufig nur der Rückzug auf formelle oder Ermessensargumente, während die eigentliche Haftungshöhe praktisch unangegriffen bleibt.

10.3.4 Nebenleistungen: Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge und Billigkeit

Nebenleistungen können den Haftungsbetrag erheblich erhöhen. Zwar umfasst § 69

34 BFH, Urteil vom 17.09.2019 – VII R 5/18, ECLI:DE:BFH:2019:U.170919.VIIR5.18.0 (Indizwirkung der Nichtzahlung; Tabelleneintrag im Insolvenzverfahren kann Bindungswirkung im Haftungsverfahren entfalten; Eintragung ersetzt Steuerbescheid).

35 BFH, Urteil vom 19.01.2021 – VII R 38/19, ECLI:DE:BFH:2021:U.190121.VIIR38.19.0 (Insolvenzbezug: maßgebliche Handlung/Unterlassung bestimmt sich nach Inhalt und Auslegung des Haftungsbescheids; Entstehung eines Haftungsanspruchs und Qualifikation als Insolvenzforderung).

AO ausdrücklich Säumniszuschläge, die infolge der Pflichtverletzung zu zahlen sind. Gleichwohl können Billigkeitsaspekte bei der Inanspruchnahme zu berücksichtigen sein, insbesondere wenn gegenüber dem Primärschuldner ein Erlass nach § 227 AO in Betracht gekommen wäre. Der BFH hat in einer Entscheidung zur Haftung für Säumniszuschläge hervorgehoben, dass solche Gesichtspunkte in die Ermessensentscheidung einzubeziehen sind.³⁶

10.3.5 Verjährung und formelle Fehler als „harte“ Verteidigung

Verjährungseinwände (Festsetzungs- und Zahlungsverjährung) sind in der Praxis besonders wirksam, wenn sie sauber begründet sind, weil sie unabhängig von der materiellen Haftung greifen. Die BFH-Rechtsprechung zur Anlaufhemmung zeigt allerdings, dass die Festsetzungsfrist im Haftungsrecht komplex sein kann und dass eine präzise Rekonstruktion der Erklärungspflichten und Hemmungstatbestände erforderlich ist.³⁷

Formelle Fehler (fehlende Anhörung, fehlende Kammeranhörung, fehlende Bestimmtheit, unzureichende Ermessensbegründung) sind ebenfalls wichtige Verteidigungslinien, wobei stets die Heilungsmöglichkeiten im Einspruchsverfahren im Blick behalten werden müssen.

10.4 Finanzgerichtsverfahren: Klage, § 102 FGO und Beweisführung

Wird der Einspruch zurückgewiesen, ist die Anfechtungsklage zum Finanzgericht statthaft. Das finanzgerichtliche Verfahren ist häufig durch eine Mischung aus Rechts- und Tatsachenfragen geprägt. Während Ermessensentscheidungen nur eingeschränkt überprüft werden (§ 102 FGO), sind Tatbestandsmerkmale (Vertreterstellung, Pflichtverletzung, Verschulden, Kausalität) voll überprüfbar.

36 BFH, Urteil vom 14.12.2021 – VII R 14/19, ECLI:DE:BFH:2021:U.141221.VIIR14.19.0 (Haftung für Säumniszuschläge; Einbeziehung von Billigkeitsgesichtspunkten; Anforderungen an Vortrag im Einspruchsverfahren).

37 BFH, Urteil vom 18.03.2025 – VII R 20/23, ECLI:DE:BFH:2025:U.180325.VIIR20.23.0 (Anlaufhemmung bei der Festsetzungsfrist für Haftungsbescheide; Anwendung des § 170 Abs. 2 AO in Haftungskonstellationen); vorgehend FG Düsseldorf, Urteil vom 13.06.2022 – 8 K 45/19 H.

Für die Praxis ist die Beweisführung zentral. Finanzgerichte führen in Haftungssachen nicht selten Beweisaufnahmen durch, etwa zur Frage, ob eine Person tatsächlich Entscheidungen getroffen hat, ob sie an bestimmten Vorgängen beteiligt war oder ob Unterlagen (z.B. Vollmachten, Protokolle, Zahlungsanweisungen) authentisch sind.³⁸

11. Handlungsmöglichkeiten des Rechtsanwalts

11.1 Mandatsaufnahme: Sofortmaßnahmen und Risikosteuerung

In Haftungsfällen ist die frühe anwaltliche Steuerung häufig entscheidend. In der Mandatsaufnahmephase sollten insbesondere folgende Schritte erfolgen:

Es sollte umgehend die Bekanntgabe geprüft und die Einspruchsfrist notiert werden.

Es sollte fristwährend Einspruch eingelegt und gleichzeitig die Aussetzung der Vollziehung beantragt werden, wenn Vollstreckungsdruck droht.

Es sollte Akteneinsicht beantragt werden und parallel eine eigene Sachverhaltsakte erstellt werden (Chronologie, Zahlungslisten, Organstellung, Zuständigkeiten, Kommunikationsnachweise).

Es sollte frühzeitig entschieden werden, ob und wie parallelaufende Verfahren (Steuerfestsetzung, Einspruch gegen Primärbescheide, Insolvenzverfahren, Steuerstrafverfahren) koordiniert werden.

11.2 Sachverhaltsaufklärung: „Liquiditätsakte“ und Verantwortlichkeitsmatrix

Für die erfolgreiche Verteidigung gegen § 69 AO-Haftungsbescheide hat sich in der Praxis eine strukturierte Aufarbeitung bewährt:

Eine Liquiditätsakte sollte die verfügbaren Mittel und die fälligen Verpflichtungen zu den jeweiligen Stichtagen dokumentieren. Dazu gehören Kontoauszüge, OP-Listen,

38 FG Düsseldorf, Urteil vom 24.10.2024 – 8 K 1894/20 H, ECLI:DE:FGD:2024:1024.8K1894.20H.00 (teilweise Aufhebung eines Haftungsbescheids; streitige Zeiträume und Nebenleistungen; Beweisaufnahme).

Kassenberichte, Zahlungsjournal, Lastschriftmandate, Kreditlinien sowie Dokumente zur Zahlungssteuerung.

Eine Verantwortlichkeitsmatrix sollte darstellen, wer im Unternehmen für welche steuerlichen Pflichten zuständig war, welche Delegationen bestanden, wie die Kontrolle organisiert war und wann Krisenindikatoren vorlagen.

Eine Kommunikations- und Dokumentationssammlung sollte alle relevanten Mails, Protokolle, Weisungen und Beraterkommunikation enthalten.

Diese Aufarbeitung ist nicht nur für die materiellen Einwendungen (Kausalität, anteilige Tilgung, Exkulpation), sondern auch für die Ermessensargumentation wichtig.

11.3 Argumentationsstrategie: Auswahl der Angriffspunkte

In Haftungssachen ist eine priorisierte Argumentationsstrategie regelmäßig effektiver als eine „Gießkannen“-Verteidigung. Aus anwaltlicher Sicht bietet sich häufig folgendes Vorgehen an:

Formelle Einwendungen werden zuerst geprüft und geltend gemacht (Bekanntgabe, Anhörung, Kammeranhörung, Bestimmtheit, Begründung). Diese Einwendungen können – wenn sie durchgreifen – den Bescheid unabhängig von der materiellen Lage zu Fall bringen oder zumindest zu einer erneuten, besseren Ermessensentscheidung zwingen.

Verjährung wird parallel geprüft, weil sie ein materiell starkes „Ausschlussargument“ ist.

Materielle Kernargumente werden anhand einer Liquiditäts- und Verantwortlichkeitsanalyse aufgebaut. Ziel ist, entweder den Haftungstatbestand zu verneinen oder den Haftungsumfang deutlich zu reduzieren.

Nebenleistungen werden gesondert angegriffen, insbesondere über Billigkeitserwägungen und die Frage, ob die Nebenleistungen tatsächlich „infolge“ der Pflichtverletzung entstanden sind.³⁹

11.4 Vergleich, Zahlungserleichterungen und Billigkeitsmaßnahmen

Selbst wenn der Haftungsbescheid nicht vollständig zu Fall gebracht werden kann, besteht häufig Spielraum für eine wirtschaftlich sinnvolle Lösung. In Betracht kommen:

Stundung und Ratenzahlungen (§ 222 AO) zur Vermeidung existenzgefährdender Vollstreckung.

Erlass aus Billigkeitsgründen (§ 227 AO), insbesondere bei Nebenleistungen oder bei atypischen Härtefällen.

Vergleichsähnliche Lösungen im Rahmen der Ermessensausübung, etwa durch Reduktion des Haftungsumfangs bei plausibler Liquiditätsdarlegung.

Koordination mit Insolvenzverwaltern (z.B. bei möglichen Anfechtungsrisiken) und Prüfung des Innenausgleichs zwischen mehreren Haftungsschuldnern.

³⁹ BFH, Urteil vom 14.12.2021 – VII R 14/19, ECLI:DE:BFH:2021:U.141221.VIIR14.19.0 (Haftung für Säumniszuschläge; Einbeziehung von Billigkeitsgesichtspunkten; Anforderungen an Vortrag im Einspruchsverfahren).

12. Praxisteil: Prüfschema und Checklisten

12.1 Prüfschema „Haftungsbescheid“ (Kurzfassung)

Zunächst ist zu prüfen, ob ein wirksamer Verwaltungsakt vorliegt und ob Bekanntgabe und Rechtsbehelfsbelehrung ordnungsgemäß sind.

Sodann ist die Anspruchsgrundlage zu bestimmen (z.B. § 69 AO, § 71 AO, § 42d EStG, § 75 AO) und der Haftungstatbestand im Einzelnen zu subsumieren.

Danach ist zu prüfen, ob die Primärschuld dem Grunde und der Höhe nach besteht und ob Bindungswirkungen (Bestandskraft, § 166 AO, Insolvenztabelle) greifen.⁴⁰

Anschließend ist die Verjährung zu prüfen (Festsetzungs- und Zahlungsverjährung), einschließlich möglicher Hemmungstatbestände.⁴¹

Schließlich ist die Ermessensausübung (Entschließung und Auswahl) auf Fehler zu untersuchen und die Begründungspflicht zu kontrollieren; bei Berufsträgern ist zusätzlich die Kammeranhörung zu prüfen.⁴²⁴³

40 BFH, Urteil vom 17.09.2019 – VII R 5/18, ECLI:DE:BFH:2019:U.170919.VIIR5.18.0 (Indizwirkung der Nichtzahlung; Tabelleneintrag im Insolvenzverfahren kann Bindungswirkung im Haftungsverfahren entfalten; Eintragung ersetzt Steuerbescheid).

41 BFH, Urteil vom 18.03.2025 – VII R 20/23, ECLI:DE:BFH:2025:U.180325.VIIR20.23.0 (Anlaufhemmung bei der Festsetzungsfrist für Haftungsbescheide; Anwendung des § 170 Abs. 2 AO in Haftungskonstellationen); vorgehend FG Düsseldorf, Urteil vom 13.06.2022 – 8 K 45/19 H.

42 BFH, Urteil vom 02.09.2021 – VI R 47/18, ECLI:DE:BFH:2021:U.020921.VIR47.18.0 (Auswahlermessungen bei Lohnsteuer-Haftungsbescheid; Bestimmtheit durch Bezugnahme auf Prüfungsbericht).

43 BMF, Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 191 (AEAO zu § 191) in der jeweils geltenden Fassung, insb. zu Korrektur/Ergänzungsbescheiden, Festsetzungsfrist, Duldungsbescheid sowie Anhörung der Berufskammern; vgl. dort u.a. Hinweise auf BFH, Urteil vom 15.02.2011 – VII R 66/10 und BFH, Urteil vom 13.05.1998 – II R 4/96.

12.2 Checkliste Unterlagen (Auswahl)

Für eine substanziale Verteidigung sollten typischerweise folgende Unterlagen gesichert werden:

Vollständige Kopien des Haftungsbescheids einschließlich Anlagen, Berechnungen, Prüfungsberichte und Anhörungsschreiben.

Steuerliche Unterlagen des Primärschuldners für die betroffenen Zeiträume (Steueranmeldungen, Steuerbescheide, Einspruchsentscheidungen, Abrechnungsbescheide).

Kontoauszüge, Zahlungsjournale, OP-Listen, Kassenberichte und Darlehens-/Kreditunterlagen für den haftungsrelevanten Zeitraum.

Gesellschaftsrechtliche Unterlagen (Handelsregisterauszüge,

Geschäftsführerbestellungen, Abberufungen, Geschäftsverteilungspläne, Prokura/Vollmachten).

Kommunikationsunterlagen (E-Mails, Protokolle, Weisungen, Beraterkorrespondenz). Insolvenzunterlagen (Insolvenzantrag, Eröffnungsbeschluss, Tabellenanmeldungen, Feststellungsbeschlüsse, Berichte des (vorläufigen) Insolvenzverwalters).

12.3 Typische „Fallstricke“ aus der Rechtsprechung (Auswahl)

Wird im Einspruchsverfahren oder im finanzgerichtlichen Verfahren nicht substantiiert zur Liquiditätslage und zu Zahlungsflüssen vorgetragen, bleibt es häufig bei der Indizwirkung der Nichtzahlung und der Haftungshöhe.⁴⁴

⁴⁴ BFH, Urteil vom 17.09.2019 – VII R 5/18, ECLI:DE:BFH:2019:U.170919.VIIR5.18.0 (Indizwirkung der Nichtzahlung; Tabelleneintrag im Insolvenzverfahren kann Bindungswirkung im Haftungsverfahren entfalten; Eintragung ersetzt Steuerbescheid).

Im Lohnsteuerbereich ist der Einwand allgemeiner Liquiditätsknappheit ohne Nachweis eines Kürzungsverhaltens regelmäßig wenig erfolgversprechend, weil die Rechtsprechung die Kürzung der Löhne und die Abführung der Lohnsteuer verlangt.⁴⁵

Bei Rückforderungsansprüchen (z.B. Vorsteuererstattung) ist die formelle Bescheidlage häufig entscheidend; ohne wirksame Aufhebung/Änderung der zugrunde liegenden Steuerfestsetzung kann der Haftungsanspruch an fehlender Durchsetzbarkeit scheitern.⁴⁶

Die Auswahlentscheidung der Finanzbehörde kann fehlerhaft sein, wenn mögliche Haftungsschuldner nicht erwogen werden oder die Auswahl nicht begründet wird; umgekehrt kann eine Bezugnahme auf Prüfungsberichte die Bestimmtheit herstellen.⁴⁷

In jüngerer FG-Rechtsprechung zeigt sich, dass Gerichte Haftungsbescheide auch teilweise aufheben, wenn einzelne Zeiträume oder Nebenleistungen nicht tragfähig begründet oder berechnet sind.⁴⁸ ⁴⁹

Auch im Lohnsteuerbereich kann eine schematische oder unzureichend aufgeklärte Haftungsinanspruchnahme zur (vollständigen) Aufhebung führen, wenn etwa Verantwortlichkeiten, Zeiträume oder der zugrunde gelegte Lohnsteuerabzug nicht belastbar festgestellt sind.⁵⁰

45 BFH, Urteil vom 14.12.2021 – VII R 32/20, ECLI:DE:BFH:2021:U.141221.VIIR32.20.0 (regelmäßig grob fahrlässige Pflichtverletzung bei Nichtabführung einzubehaltender Lohnsteuer; Kürzung von Löhnen bei Liquiditätsknappheit).

46 BFH, Urteil vom 14.03.2012 – XI R 6/10 (Haftung für Umsatzsteuer-Rückforderungsanspruch; Maßgeblichkeit der formellen Bescheidlage; zuvor Sächsisches FG, Urteil vom 18.05.2009 – 2 K 863/07).

47 BFH, Urteil vom 02.09.2021 – VI R 47/18, ECLI:DE:BFH:2021:U.020921.VIR47.18.0 (Auswahlemessen bei Lohnsteuer-Haftungsbescheid; Bestimmtheit durch Bezugnahme auf Prüfungsbericht).

48 FG Düsseldorf, Urteil vom 24.10.2024 – 8 K 1894/20 H, ECLI:DE:FGD:2024:1024.8K1894.20H.00 (teilweise Aufhebung eines Haftungsbescheids; streitige Zeiträume und Nebenleistungen; Beweisaufnahme).

49 FG Münster, Urteil vom 15.04.2025 – 9 K 2310/22 (Auswahlemessen im Haftungsverfahren; Sachverhalt zur Prokura und Verletzung von Erklärungspflichten).

50 FG Münster, Urteil vom 03.03.2016 – 1 K 2243/12 L, ECLI:DE:FGMS:2016:0303.1K2243.12L.00 (Aufhebung eines Haftungsbescheids; Anforderungen an Haftungsinanspruchnahme im Lohnsteuerkontext).