

# Haftung im Steuerrecht

## Abwehr von Haftungsbescheiden

**Rico Deutschendorf**

Rechtsanwalt und

Fachanwalt für Steuerrecht

Kickerlingsberg 6

04105 Leipzig

E-Mail: [info@steuerhaft.de](mailto:info@steuerhaft.de)

Internet: [www.steuerhaft.de](http://www.steuerhaft.de)

Stand: September 2024

# Inhaltsverzeichnis

<b>Inhaltsverzeichnis .....</b>	<b>1</b>
<b>Vorwort .....</b>	<b>7</b>
<b>I. Einstieg.....</b>	<b>8</b>
1. Grundsätze zur Haftung im Steuerrecht.....	8
a) Fremde Steuerschuld.....	8
b) „Exklusivität“ .....	8
c) Gesamtschuldnerschaft.....	9
d) Haftungsbescheid .....	9
2. Einwendungen gegen Haftungsbescheide.....	10
a) Allgemeines .....	10
b) Checkliste.....	11
aa) Formell-rechtliche Einwendungen.....	12
bb) Materiell-rechtliche Einwendungen .....	12
c) Zweigliedrige bzw. zweistufige Prüfung .....	13
aa) Zwei Stufen .....	13
bb) Maßgeblicher Zeitpunkt.....	13
cc) Konsequenzen.....	13
3. Literaturempfehlungen .....	14
4. Hinweise zur Vertiefung.....	15
<b>II. Formell-rechtliche Einwendungen .....</b>	<b>16</b>
1. Falscher Bescheidtyp .....	16
a) Haftungsbescheid vs. Steuerbescheid.....	16
aa) Grundsätze.....	16
bb) Ausnahmen .....	17
cc) Keine Ausnahme bei Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei .....	19
b) Haftungsbescheid vs. Duldungsbescheid .....	21
c) Haftungsbescheid vs. Feststellungsbescheid gemäß § 251 Abs. 3 AO .....	22
d) Exkurs: Vollstreckung ohne Haftungsbescheid .....	23
2. Fehlerhafte Bekanntgabe oder Zustellung .....	24
3. Unzuständigkeit .....	28
4. Verfahrens- und Formfehler .....	28
a) Unterlassene Anhörung.....	28

b)	Formfehler .....	31
<b>III.</b>	<b>Materiell-rechtliche Einwendungen .....</b>	<b>32</b>
1.	Hauptschuld besteht nicht (mehr) .....	32
a)	Arten der Hauptschuld .....	32
b)	Grundsatz der Akzessorietät .....	33
c)	Ausnahmen.....	34
aa)	Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei .....	34
bb)	Ausnahme: Drittwirkung der Steuerfestsetzung .....	34
d)	Tabelleneintrag beschränkt Haftung.....	38
e)	Hinweise zur Vertiefung .....	39
2.	Haftungstatbestand nicht erfüllt .....	39
a)	Haftung der Vertreter (§ 69 AO).....	40
aa)	Überblick.....	40
bb)	Haftender Personenkreis .....	41
cc)	Pflichtverletzung .....	53
dd)	Steuerschaden und Haftungsumfang .....	59
ee)	Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Steuerschaden.....	62
ff)	Grobes Verschulden.....	63
gg)	Hinweise zur Vertiefung.....	70
b)	Haftung des Steuerhinterziehers (§ 71 AO).....	71
aa)	Überblick.....	71
bb)	Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei .....	72
cc)	Grundsatz der anteiligen Tilgung .....	81
dd)	Steuerschaden .....	82
ee)	Haftungsumfang .....	83
ff)	Verhältnis zum Steuerstrafverfahren.....	85
gg)	Hinweise zur Vertiefung.....	86
c)	Haftung bei Organschaft (§ 73 AO) .....	87
aa)	Überblick.....	87
bb)	Mehrstufige Organschaft .....	87
cc)	„Deutungshoheit“ über GewSt-Organschaft .....	88
dd)	Hinweise zur Vertiefung.....	88
d)	Lohnsteuer-Haftung des Arbeitgebers (§ 42d EStG) .....	89
aa)	Allgemeines.....	89
bb)	Hinweise zur Vertiefung.....	90

e)	Haftung der Personengesellschafter (§ 126 HGB bzw. analog).....	90
aa)	Allgemeines.....	90
bb)	Sperrwirkung des § 93 InsO .....	91
cc)	Hinweise zur Vertiefung.....	92
<b>3.</b>	<b>Ermessensfehler .....</b>	<b>92</b>
a)	Unvollständiger oder falscher Sachverhalt .....	92
b)	Entschließungsermessen .....	94
aa)	Unterlassene Anrufungsauskunft (§ 42e EStG).....	94
bb)	Mitverschulden des FA .....	94
cc)	Bevorstehende Restschuldbefreiung .....	95
dd)	Säumniszuschläge und Zahlungsunfähigkeit.....	95
ee)	Nachlasshaftung (§ 20 Abs. 3 ErbStG).....	96
c)	Auswahlermessen .....	96
aa)	Mehrere Geschäftsführer .....	96
bb)	Arbeitgeber vs. Geschäftsführer .....	97
cc)	Mehrere GbR-Gesellschafter .....	98
dd)	Unbekannter Aufenthaltsort eines (potenziellen) Haftungsschuldners .....	99
ee)	Begründung des Auswahlermessens .....	99
d)	Vorgeprägtes Ermessen bei Steuerhinterziehung.....	100
e)	Hinweise zur Vertiefung .....	101
<b>4.</b>	<b>Festsetzungsverjährung eingetreten.....</b>	<b>101</b>
a)	Allgemeines .....	101
b)	Festsetzungsfrist.....	102
c)	Fristbeginn .....	102
d)	Anlaufhemmung .....	105
e)	Ablaufhemmung .....	105
f)	Haftungsnormen außerhalb des Steuerrechts .....	107
g)	Hinweise zur Vertiefung .....	107
<b>IV.</b>	<b>Verfahrensrechtliche Fragen.....</b>	<b>108</b>
<b>1.</b>	<b>Haftungsprüfungsverfahren.....</b>	<b>108</b>
a)	Anhörung.....	108
b)	Ermittlung der Haftungsquote und Mitwirkungspflicht.....	109
<b>2.</b>	<b>Einspruchsverfahren .....</b>	<b>113</b>
a)	Versäumte Einspruchsfrist – „Notfall-Instrumente“ .....	113

aa)	Nichtigkeit prüfen .....	113
bb)	Rechtsbehelfsbelehrung prüfen .....	113
cc)	Wiedereinsetzung beantragen .....	114
dd)	Rücknahme beantragen .....	116
b)	Einspruch oder nicht – „sinnlose Verfahrenserklärungen“ .....	117
c)	Keine Beschwer bzw. falscher Einspruchsführer .....	118
d)	Anfechtung von Sammelhaftungsbescheiden und Sammelbescheiden .....	119
aa)	Sammelhaftungsbescheide .....	119
bb)	Sammelbescheide .....	121
e)	Austausch der Haftungsnorm oder der Haftungsgrundlage .....	122
aa)	Austausch der Haftungsnorm .....	122
bb)	Austausch der Haftungsgrundlage .....	124
f)	AdV-Antrag im Einspruchsverfahren .....	124
aa)	Allgemeines .....	124
bb)	Voraussetzung: Ernstliche Zweifel .....	125
cc)	Speziell: Offenlegung der Besteuerungsunterlagen .....	127
dd)	Dilemma des AdV-Antrags im Einspruchsverfahren .....	130
ee)	Unbillige Härte .....	131
ff)	Sicherheitsleistung .....	132
gg)	AdV-Zinsen .....	133
<b>3.</b>	<b>Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren .....</b>	<b>136</b>
a)	Zahlungsaufforderung bei Haftungsbescheiden (§ 219 AO) .....	136
b)	Säumniszuschläge auf Haftungsschulden .....	138
c)	Zahlungsverjährung .....	138
aa)	Allgemeines .....	138
bb)	Verjährungsfrist: 5 oder 10 Jahre .....	138
cc)	Fristbeginn .....	139
dd)	Hemmung und Unterbrechung .....	140
ee)	Streit über Zahlungsverjährung .....	142
<b>4.</b>	<b>Finanzgerichtsverfahren .....</b>	<b>142</b>
a)	Finanzrechtsweg bei Haftung für Kirchensteuer? .....	142
b)	Klagefrist .....	144
c)	(Keine) Klagebefugnis des Haftungsschuldners für Steuerbescheide .....	144
d)	(Kein) Rechtsschutzbedürfnis .....	146
aa)	Zahlungsverjährung vor Klageerhebung .....	146

bb)	Restschuldbefreiung vor Klageerhebung .....	148
e)	Bezeichnung des Klagebegehrens .....	148
f)	Ergänzung von Ermessenserwägungen .....	150
g)	Verwertung steuerstrafrechtlicher Erkenntnisse .....	151
h)	„Personalkarussell“ und Befangenheit.....	153
i)	AdV-Antrag im Finanzgerichtsverfahren .....	154
j)	Kosten des Verfahrens .....	155
aa)	(Doppelte) Gerichtskosten bei „Doppelteinreichung“ .....	155
bb)	Abhilfe im Klage- oder AdV-Verfahren.....	156
<b>5.</b>	<b>Revisionsverfahren .....</b>	<b>157</b>
a)	Sachliche Zuständigkeit .....	157
b)	Löschung einer GmbH im Revisionsverfahren.....	157
c)	„Ersetzung“ eines Haftungsbescheides in der Revision .....	158
<b>6.</b>	<b>Akteneinsicht .....</b>	<b>158</b>
a)	Akteneinsicht beim Finanzamt .....	158
aa)	Grundsatz: Kein direkter Anspruch aus der AO .....	158
bb)	Offenlegung der Besteuerungsunterlagen .....	159
cc)	Auskunftsrecht aus der DSGVO .....	159
dd)	Anspruch aus sonstigem Unionsrecht?.....	163
b)	Akteneinsicht beim Finanzgericht .....	165
aa)	Grundsatz: Akteneinsicht in der Geschäftsstelle .....	165
bb)	Ausnahme: Mitgabe oder Übersendung der Akten .....	166
cc)	Verhältnis zur DSGVO .....	168
dd)	Unvollständige Akten.....	168
<b>7.</b>	<b>Hinweise zur Vertiefung.....</b>	<b>168</b>
<b>V.</b>	<b>Sonstiges .....</b>	<b>170</b>
<b>1.</b>	<b>Steuerrecht .....</b>	<b>170</b>
a)	Rückstellungen für Haftungsinanspruchnahme .....	170
b)	Steuerliche Abzugsfähigkeit von Haftungsaufwendungen.....	170
<b>2.</b>	<b>Steuerstrafverfahren.....</b>	<b>172</b>
a)	Haftungsprüfung allgegenwärtig.....	172
b)	Haftungsinanspruchnahme als Strafmilderungsgrund? .....	172
c)	Verhältnis zwischen Haftung und strafrechtlicher Einziehung.....	172

3.	(Steuer-)Beraterhaftung.....	173
4.	Hinweise zur Vertiefung.....	174

## Vorwort

Dieses Skript ist vom Praktiker für die Praxis. Es bietet eine **Auffrischung und Vertiefung zur Haftung im Steuerrecht** anhand von ausgewählten **aktuellen Entscheidungen des BFH und der Finanzgerichte**. Zielgruppe sind insbesondere Fachanwälte/innen für Steuerrecht und Rechtsanwälte/innen, die sich im Schwerpunkt mit steuerrechtlichen Mandaten befassen, sowie Steuerberaterinnen und Steuerberater.

Die Darstellung erfolgt stets unter dem **Blickwinkel der Abwehrberatung**. Dabei beschränke ich mich auf praxistypische Fälle und lasse „Lehrbuchkriminalität“ außen vor. Daher erhebt das Skript auch keinen Anspruch auf Wissenschaftlichkeit. Es orientiert sich durchgehend an der Rechtsprechung des BFH (Stichwort: „**sicherster Weg**“) und – wenn zu einer Rechtsfrage noch keine höchstgerichtliche Entscheidung vorliegt – der Finanzgerichte.

In **Teil I (Einstieg)** geht es um Grundfragen bei der Abwehr von Haftungsbescheiden. **Teil II** befasst sich mit formell-rechtlichen und **Teil III** mit materiell-rechtlichen Einwendungen gegen Haftungsbescheide. Unter **Teil IV** sind verfahrensrechtliche Fragen dargestellt. **Teil V** beinhaltet Querschnittsmaterien und sonstige Fragen, die sich im Zusammenhang mit der Bearbeitung von Haftungsbescheid-Mandaten stellen können. **Zahlreiche Praxis-Tipps** runden das Skript ab.

Das Skript hat den **Stand September 2024**.

Anregungen, Kritik und Verbesserungsvorschläge zum Skript nehme ich gern unter **info@steuerhaft.de** entgegen.

Rico Deutschendorf



# I. Einstieg

## 1. Grundsätze zur Haftung im Steuerrecht

### a) Fremde Steuerschuld

- <sup>1</sup> Haftung im Steuerrecht bedeutet das **Einstehen-Müssen** für die Steuern, die ein anderer schuldet (vgl. § 192 AO: „*verpflichtet ..., für die Steuer eines anderen einzustehen*“), also für eine **fremde Steuerschuld**.

#### 2 Beispiel

DER Klassiker: Eine GmbH schuldet KSt, USt und GewSt. Für den GmbH-Geschäftsführer sind das Steuern „eines anderen“ (der GmbH). Er haftet für die Steuerschulden der GmbH, wenn er vorsätzlich oder grob fahrlässig steuerrechtliche Pflichten der GmbH verletzt, die er als Geschäftsführer zu erfüllen hat (§§ 69, 34 Abs. 1 AO i. V. m. § 35 Abs. 1 S. 1 GmbHG; → Rn. 113ff.).

### b) „Exklusivität“

- <sup>3</sup> Wer selbst eine (eigene) Steuer schuldet, kann nicht gleichzeitig auch für diese Steuer haften. Steuerschuld und Haftung schließen sich wechselseitig aus („**Exklusivität von Steuerschuld und Haftung**“).<sup>1</sup>

#### 4 Praxis-Tipp

Das spielt insbesondere für die Frage eine Rolle, ob das Finanzamt den richtigen Bescheid erlassen hat: Der Steuerschuldner erhält einen Steuerbescheid, der Haftungsschuldner einen Haftungsbescheid (→ Rn. 27ff.).

- <sup>5</sup> Das FG Hamburg wollte 2016 einen anderen Weg gehen und meinte, im Fall einer **Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei** könne der **Steuerschuldner zugleich**

---

<sup>1</sup> StRspr., z. B. BFH, 24.10.2017, VII B 99/17 m. w. N.; *Rüsken* in Klein, AO<sup>17</sup>, § 191 Rn. 15.

auch **Haftungsschuldner** gemäß § 71 AO sein. Dem erteilte der BFH jedoch eine Absage (→ Rn. 40ff.).

### c) **Gesamtschuldnerschaft**

Der Haftende ist gegenüber dem FA ein zusätzlicher Zahlungspflichtiger neben dem Steuerschuldner. Steuerschuldner und Haftungsschuldner – oder auch mehrere Haftungsschuldner – sind **Gesamtschuldner** (§ 44 Abs. 1 S. 1 AO). Jeder Gesamtschuldner schuldet die gesamte Leistung (§ 44 Abs. 1 S. 2 AO). Erfüllung (Zahlung), Aufrechnung und Sicherheitsleistung eines Gesamtschuldners wirken auch für die anderen Gesamtschuldner (§ 44 Abs. 2 S. 1 und S. 2 AO). 6

#### **Beispiel**

Gesamtschuldner sind die GmbH (Steuerschuldner) und ihr Geschäftsführer (Haftungsschuldner). Wenn es zwei oder mehr Geschäftsführer (Haftungsschuldner) gibt, sind diese untereinander und auch jeweils im Verhältnis zur GmbH (Steuerschuldner) Gesamtschuldner. 7

### d) **Haftungsbescheid**

Haftungsansprüche macht das FA mittels **Haftungsbescheid** (§ 191 Abs. 1 AO) geltend. Durch den Haftungsbescheid wird der Haftungsanspruch festgesetzt. Der Haftungsbescheid **konkretisiert** den kraft Gesetzes entstandenen **Haftungsanspruch** (§§ 37 Abs. 1, 38 AO) und bildet die Grundlage für dessen „Verwirklichung“ (§ 218 Abs. 1 S. 1 AO) bzw. Vollziehung.<sup>2</sup> 8

**Vor Erlass** des **Haftungsbescheides** ist der Haftungsschuldner im Normalfall **anzuhören** (§ 91 Abs. 1 AO; → Rn. 72ff. und Rn. 354ff.). 9

Haftungsbescheide sind **Ermessensentscheidungen** (§ 191 Abs. 1 S. 1 AO: „**kann**“). Die (pflichtgemäße, § 5 AO) Ermessensentscheidung beinhaltet: 10

---

<sup>2</sup> *Rüsken* in Klein, AO<sup>17</sup>, § 191 Rn. 2.

- das **Entschließungsermessen** (Entscheidung, **ob** der Haftende überhaupt in Anspruch genommen werden soll)<sup>3</sup> und
- das **Auswahlermessen** (**Auswahl** bei mehreren Haftungsschuldern).<sup>4</sup>

- <sup>11</sup> Das **Entschließungsermessen** ist i. d. R. **unproblematisch**. Aufgabe des FA ist es, Steuerausfälle zu verhindern. Bei Uneinbringlichkeit der Steuer durch Steuerbescheid muss daher die Haftungsinanspruchnahme die Regel sein.<sup>5</sup>
- <sup>12</sup> Zudem ist die **Ermessensentscheidung** insgesamt „**vorgeprägt**“ bei **besonders schwerer Schuld** (Vorsatz oder besonders grobe Fahrlässigkeit) des Haftenden, insb. in Fällen der Haftung bei **Steuerhinterziehung** (§ 71 AO, → Rn. 327f.).
- <sup>13</sup> Gegen den Haftungsbescheid kann **Einspruch** bzw. **Klage** (→ Rn. 370ff. und 466ff.) erhoben und **Aussetzung der Vollziehung** (AdV; → Rn. 408 und 498) beantragt werden.

## 2. Einwendungen gegen Haftungsbescheide

### a) Allgemeines

- <sup>14</sup> Bei der Abwehr von Haftungsbescheiden geht es häufig um „Alles oder Nichts“, d. h. um die **Aufhebung des Haftungsbescheides**. Hauptziel der Beratung und Vertretung wird im Regelfall die „**Enthftung**“ des Mandanten oder zumindest eine (erhebliche) **Reduzierung des Haftungsumfangs**<sup>6</sup> sein. Dabei sollte die reduzierte Haftungssumme das Beraterhonorar, Gerichts- und sonstige Kosten des Steuerstreits übersteigen.<sup>7</sup>

---

<sup>3</sup> *Rüsken* in Klein, AO<sup>17</sup>, § 191 Rn. 43, 48ff.

<sup>4</sup> *Rüsken* in Klein, AO<sup>17</sup>, § 191 Rn. 43, 85ff.

<sup>5</sup> *Rüsken* in Klein, AO<sup>17</sup>, § 191 Rn. 48.

<sup>6</sup> *Balmes/Ambroziak*, AO-StB 2009, 244.

<sup>7</sup> Vgl. *Streck/Kamps/Olgemöller*, Rn. 19.

## Praxis-Tipp

15

Die Fehlerquote des FA ist beim Erlass von Haftungsbescheiden besonders hoch, jedenfalls deutlich höher als bei „normalen“ Steuerbescheiden. Entsprechend gut sind auch die Erfolgsaussichten eines Rechtsbehelfsverfahrens gegen einen Haftungsbescheid.

**Einwendungen** gegen Haftungsbescheide lassen sich in

16

- **formell-rechtliche** (Zuständigkeit, Verfahren, Form) und
- **materiell-rechtliche** unterteilen.

Diese Unterscheidung soll nur die Strukturierung erleichtern, da insb. dem Finanzrichter die Unterscheidung zwischen formeller und materieller Rechtmäßigkeit bei der rechtlichen Überprüfung von Verwaltungsakten geläufig ist.

Auch im **Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren** (→ Rn. 443ff.) sind Einwendungen möglich (z. B. Eintritt der Zahlungsverjährung), diese berühren aber nicht die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheides.

17

## b) Checkliste

Die nachfolgende (grobe) Checkliste<sup>8</sup> zu den Einwendungen gegen Haftungsbescheide bildet zugleich den weiteren „Fahrplan“ für dieses Skript:

18

---

<sup>8</sup> Umfangreichere Checkliste bei Nacke<sup>5</sup>, Anhang 2 „BFH-Rechtsprechung zu den häufigsten Einwendungen gegen Haftungsbescheide auf der Grundlage der §§ 191, 34, 69 AO (übernommen von der OFD Karlsruhe).“

## aa) Formell-rechtliche Einwendungen

- **falscher Bescheidtyp**: Haftungsbescheid statt (richtigerweise) Steuerbescheid oder umgekehrt (→ Rn. 27ff.)
- **fehlerhafte Bekanntgabe** bzw. Zustellung des Haftungsbescheides (→ Rn. 55ff.)
- **Unzuständigkeit** des FA oder der sonstige Behörde, die den Haftungsbescheid erlassen hat (→ Rn. 70f.)
- **Verfahrensfehler** bei oder vor Erlass des Haftungsbescheides (→ Rn. 72ff.)
- **Formfehler** bei Erlass des Haftungsbescheides (→ Rn. 82f.)

## bb) Materiell-rechtliche Einwendungen

- **Hauptschuld** besteht nicht (mehr) oder nicht in voller Höhe; „Akzessorietät“ (→ Rn. 85ff.)
- **Haftungstatbestand** nicht erfüllt (→ Rn. 111ff.)
- **Ermessensfehler** des FA (→ Rn. 301ff.)
- **Festsetzungsverjährung** vor Erlass des Haftungsbescheides eingetreten (→ Rn. 330ff.)<sup>9</sup>

### 19 Praxis-Tipp

Haftungsbescheide „knackt“ man in der Praxis am häufigsten über den Sachverhalt, den (nicht erfüllten) Haftungstatbestand, die fehlerhafte Ermessensausübung oder den Eintritt der Festsetzungsverjährung. Formell-rechtliche Einwendungen spielen dagegen in der Praxis

---

<sup>9</sup> Nach Nacke<sup>5</sup>, Rn. 9.33, ist „der Haftungsbescheid ... aus formellen Gründen rechtswidrig, wenn er ... nicht innerhalb der Frist des § 191 Abs. 3 AO erlassen worden ist.“; aufgrund von §§ 47, 37 Abs. 1 AO (Erlöschen der Haftungsschuld) behandle ich die Festsetzungsverjährung jedoch unter den materiell-rechtlichen Einwendungen.

kaum eine Rolle, da insb. Verfahrensfehler vom FA in vielen Fällen auch noch nachträglich geheilt werden können.

### c) Zweigliedrige bzw. zweistufige Prüfung

#### aa) Zwei Stufen

Die Prüfung der **Rechtmäßigkeit** eines **Haftungsbescheides** erfolgt nach stRspr. <sup>20</sup> des BFH<sup>10</sup> **zweigliedrig** bzw. in **zwei Stufen**:

- **Stufe 1:** Hat die Person, die das FA zur Haftung heranziehen will, den **Haftungstatbestand** erfüllt?
- **Stufe 2:** Wurde das **Ermessen** fehlerfrei ausgeübt?

#### bb) Maßgeblicher Zeitpunkt

**Maßgeblicher Zeitpunkt** für die Prüfung bzw. Beurteilung der Rechtmäßigkeit <sup>21</sup> eines Haftungsbescheides ist

- auf **Stufe 1 (Haftungstatbestand)** die Sach- und Rechtslage bis zum **Schluss der mündlichen Verhandlung** vor der Tatsacheninstanz (FG) und
- auf **Stufe 2 (Ermessen)** die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der **letzten Verwaltungsentscheidung (Einspruchsentscheidung)**.

#### cc) Konsequenzen

**Spätestens** in der **Einspruchsentscheidung** darf das FA fehlerhafte Ermessenserwägungen im Haftungsbescheid noch korrigieren oder auch das Ermessen erstmalig ausüben. Nach Erlass der Einspruchsentscheidung (im Klageverfahren) ist es dafür zu spät: Dann darf das FA Ermessensfehler grds. nicht mehr korri- <sup>22</sup>

---

<sup>10</sup> BFH, 23.02.2023, VII R 29/18; 20.09.2016, X R 36/15.

gieren, sondern seine **Ermessenserwägungen** nur noch gemäß **§ 102 S. 2 FGO ergänzen** (→ Rn. 487ff.).

23 **Praxis-Tipp**

Daher dürfen Ermessensfehler vom Berater auch erst dann gerügt werden, wenn sie nicht mehr heilbar sind: Nach Abschluss des Einspruchsverfahrens bzw. erst im Klageverfahren vor dem FG. Ansonsten „verpuffen“ solche Einwendungen wirkungslos. Macht man Ermessensfehler bereits im Einspruchsverfahren oder gar schon im Anhörungsverfahren geltend, wird das Finanzamt dies dankend aufnehmen und „nachbessern.“ Für den Mandanten ist dadurch nichts gewonnen.

### 3. Literaturempfehlungen

24 - Lehr- und Handbücher:

- **Nacke**, Die Haftung für Steuerschulden, 5. Aufl. 2023<sup>11</sup>
- **Pump/Fittkau**, Die Vermeidung der Haftung für Steuerschulden, 2. Aufl. 2021
- **Pump/Fittkau**, Die Vermeidung der Haftung des GmbH-Geschäftsführers für Steuerschulden der GmbH, 2. Aufl. 2021
- **Streck/Kamps/Olgemöller**, Der Steuerstreit, 4. Aufl. 2017, Rn. 669-800<sup>12</sup>

- Kommentare:

- **Klein**, AO, 17. Aufl. 2023

---

<sup>11</sup> Derzeit die umfangreichste und aktuellste Einzeldarstellung des steuerrechtlichen Haftungsrechts.

<sup>12</sup> Speziell durch die „Brille“ des Beraters mit einem wertvollen Fundus an praxistauglichen Hinweisen und Abwehrstrategien; schon etwas in die Jahre gekommen, Neuauflage nicht absehbar.

- **Tipke/Kruse**, AO/FGO (Loseblatt)

Beide Kommentare ergänzen sich sehr gut, denn trotz seines größeren Umfangs ist der **Tipke/Kruse** nicht immer ausführlicher als der **Klein**.

- Zeitschriften: **AO-StB**, **StBp**, **DStR**

#### Praxis-Tipp

25

Hilfreich für die Praxis ist es auch, die jeweilige Verwaltungsauffassung zu kennen und dazu hin und wieder einen Blick in den **Anwendungserlass zur AO (AEAO)** zu werfen.

## 4. Hinweise zur Vertiefung

*Balmes/Ambroziak*, Abwehrmaßnahmen gegen Haftungsbescheide, AO-StB 2009, 244; *Gehm*, Durchsetzung von Anfechtungstatbeständen nach dem AnfG, StBp 2021, 3; *Gehm*, Die Haftung für Steuerschulden nach privatrechtlichen Normen, StBp 2019, 277; *Günther*, Die Haftung nach den Haftungstatbeständen der Abgabenordnung – Ein Rechtsprechungs-Update, AO-StB 2021, 263; *Günther*, Die Haftungstatbestände der Abgabenordnung (Teil 2), AO-StB 2015, 267; *Günther*, Die Haftungstatbestände der Abgabenordnung (Teil 1), AO-StB 2015, 239; *Westermann*, Der Steuer-Regressprozess, DStR 2021, 873.

26