

1. Allgemeines

Schrifttum

Brüggmann Die Wirkung eines Gewerbesteuermessbescheides gegen einen nach § 75 AO haftenden Betriebsübernehmer, NJW 1994, 431; *Blesinger* Das Ermessen der Finanzbehörde beim Erlass eines Haftungsbescheides, StuW 1995, 226; *Fett/Barten* Die Geltendmachung der Anfechtung nach dem neuen AnfG 1999 durch das Finanzamt, DStZ 1999, 91; *Simon* Steuerumlagen im (mehrstufigen) Vertragskonzern, ZIP 2001, 1697; *Wiese/Leingang-Ludolph* Kritische Anmerkungen zur Ergänzung des § 102 FGO im Gesetzesentwurf zum StÄndG 2001, DB 2001, 1469; *Lange* Ergänzung der Ermessenserwägungen im finanzgerichtlichen Verfahren (§ 102 S. 2 FGO), DB 2001, 1680; *Leibner/Pump* Risiken der Drittwirkung für den Haftungsschuldner – Hohes Haftungsrisiko für den Berater, AO-StB 2003, 118; *Pump/Leibner* Die Beratung des steuerlichen Haftungsschuldners bei der Veränderung der Steuerschuld, AO-StB 2004, 11; *Pump/Leibner* Ausgewählte Fragen zum steuerlichen Haftungsrecht, AO-StB 2004, 81.

Verwaltungsanweisungen

AO-Handbuch 2005

1.1. Abgrenzung zwischen Haftungs- und Duldungsverpflichtung

Die allgemeine Aufgabennorm des § 85 AO verpflichtet die Finanzbehörden Steuern gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Am Besteuerungsverfahren ist zunächst der Stpfl. selbst beteiligt. Gegenüber ihm wird eine Steuer oder steuerliche Nebenleistung festgesetzt. Die festgesetzte Forderung wird sodann erhoben und ggf. im Vollstreckungsweg begetrieben. In vielen Fällen gelingt die Durchsetzung der Forderung gegenüber dem Stpfl. selbst aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht. Ein tatsächlicher Grund liegt z. B. vor, wenn der Stpfl. in Vermögensverfall geraten ist oder wenn sein Aufenthalt nicht bekannt ist. Ein rechtlicher Hinderungsgrund liegt z. B. vor, wenn das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Steuerschuldners eröffnet wird und deshalb Einzelzwangsvollstreckungsmaßnahmen unzulässig werden. Durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme haftender oder duldungspflichtiger Personen versucht der Gesetzgeber die Gefahr von Steuerausfällen zu verringern.

Die Haftungsinanspruchnahme Dritter ermöglicht es den Finanzbehörden, sich gegen eine andere Person als den Stpfl. einen **Leistungstitel** zu verschaffen und die Forderung mit diesem Titel ggf. zwangsweise durchzusetzen. In diesen Fällen stellt sich der Haftungsanspruch als eine Art Subsidiärforderung dar, der in der Regel erst dann eingreift, wenn die Erstschuld, für die gehaftet wird, nicht realisiert werden kann (vgl. § 219 S. 1 AO). Dann dient die Haftungsschuld in erster Linie der Sicherung des Steueraufkommens.

Daneben gibt es Haftungstatbestände, die sich bei genauer Betrachtung als eine Form der Steuererhebung darstellen. Das sind die Fälle, in denen eine Person verpflichtet ist, Steuerbeträge einzubehalten und auf Rechnung des Steuerschuldners an die Finanzbehörde abzuführen, ohne dass es auf dessen Leistungsvermögen ankäme. Der Einbehaltungspflichtige meldet diese Steuerabzugsbeträge beim FA an und dieser Steueranmeldung kommt Titelfunktion zu (vgl. § 168 AO).

Unterbleibt die Anmeldung, schafft sich die Behörde die Grundlage für die Erzwingung der Abführungsverpflichtung durch Erlass eines Steuer- oder Haftungsbescheides, der die Entrichtungsschuld zum Gegenstand hat. Das geschieht z. B. gegenüber einem Arbeitgeber wegen der einzu-behaltenden und abzuführenden Lohnsteuern.¹

Ein Haftungsbescheid ist immer auf eine **Geldzahlung** gerichtet. Der Haftungsanspruch ist nach § 37 Abs. 1 AO ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis. Der Haftungsschuldner ist im Haftungsverfahren Stpfl. (§ 33 Abs. 1 AO).

In den Fällen der **Duldungspflicht** wird gegenüber dem Verpflichteten kein weiterer Leistungstitel geschaffen,² sondern der Duldungsverpflichtete wird dadurch in ein fremdes Vollstreckungsverfahren einbezogen, dass er verpflichtet wird, eine ganz bestimmte Vollstreckungsmaßnahme in einen zu seinem Vermögen gehörenden Gegenstand zu dulden. Diese Duldungspflicht wird durch einen Duldungsbescheid festgestellt, wenn sich die Duldungsverpflichtung unmittelbar aus einer gesetzlichen Grundlage ergibt. Im Fall der Anfechtung wegen Rückgewähransprüchen nach dem AnfG entspricht es dem Wesen des Rückgewähranspruchs, dass sich der Anfechtungsgegner vom Gläubiger so behandeln lassen muss, als gehöre der weggegebene Gegenstand noch zum Vermögen des Schuldners.³ Dem Anfechtungsgegner werden Einwendungen genommen, die ihm sonst aus seiner Rechtsstellung z. B. als Eigentümer zugestanden hätten.⁴ Der Duldungspflichtige ist nicht zu einer Geldzahlung verpflichtet (sofern kein Wertersatz zu leisten ist), er darf allerdings zur Abwendung der Vollstreckung zahlen.⁵

Der Duldungsbescheid dient ebenso wie der Erlass eines Haftungsbescheides der Verwirklichung von Steueransprüchen, die gegen einen Dritten, nämlich den Steuer- oder Vollstreckungsschuldner, bestehen.⁶

Vereinfacht lassen sich die Institute wie folgt abgrenzen:

Haftung	Die Haftung beinhaltet einen Anspruch auf eine Geldzahlung.	Erst wenn die Zahlung nicht erfolgt, können Vollstreckungsmaßnahmen ergriffen werden.
Duldung	Der Betroffene wird verpflichtet, eine bestimmte Vollstreckungsmaßnahme in einen Gegenstand zu dulden, der zu seinem Vermögen gehört.	Der Verpflichtete darf zur Vermeidung der Vollstreckungsmaßnahme auf eine fremde Verbindlichkeit zahlen.

Diese Abgrenzung gilt auch in den Fällen der gegenständlich begrenzten Haftung nach § 74 AO⁷ und § 75 AO. Auch dort ist der Titel des Haftungsbescheides auf eine Geldleistung gerichtet. Erst wenn diese Forderung im Erhebungsverfahren nicht getilgt wird, kann nach allgemeinen Grundsätzen⁸ die Vollstreckung beginnen, die dann aber auf ganz bestimmte Vermögensgegenstände beschränkt ist.

1 Vgl. z. B. *BFH v. 07.07.2004*, VI R 171/00, *BStBl II* 2004, 1087

2 *Halaczinsky* Rn. 401 spricht auch hier von einer fremden Leistungspflicht

3 *BFH v. 10.02.1987*, VII R 122/84, *BStBl II* 1988, 313

4 *Nacke Tz. 2*

5 *Halaczinsky* Rn. 401 sieht in der Veranlassung zur Zahlung einen Hauptzweck des Duldungsbescheides.

6 *BFH v. 10.02.1987*, VII R 122/84, *BStBl II* 1988, 313, 314; *H/H/Sp-Boeker* § 191 AO Anm. 7 sieht in der Duldungsverpflichtung einen Unterfall der Haftung. Auch *Halaczinsky* Rn. 406 spricht von der Geltendmachung der Haftung.

7 *Mösbauer* *DStZ* 1996, 513, 514

8 Vgl. §§ 249, 251, 254, 259 AO

1.2. Haftungsverpflichtung

1.2.1. Begriff der Haftung

Der Begriff der Haftung ist im Steuerrecht nicht identisch mit dem des Zivilrechts. Im **Zivilrecht** bedeutet Haftung das Unterworfensein des Schuldnervermögens unter den Vollstreckungszugriff des Gläubigers.⁹ Nach dieser Definition haftet jeder Stpfl. mit seinem Vermögen für seine eigenen Steuerschulden. Steuerlich bedarf es aber hierfür keines Haftungsbescheides, weil Vollstreckungsgrundlage bereits der Steuerbescheid oder ein anderer VA ist, der sich an den Stpfl. richtet. **Steuerlich** kann also Haftung nichts anderes bedeuten, als das Eintretenmüssen für die Verpflichtung zur Leistung eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis, den ein anderer als der Haftende schuldet.¹⁰ In diesem Sinne ist die Stellung als Steuerschuldner mit der eines Fremdhafenden begrifflich unvereinbar. Allerdings kann z. B. ein Geschäftsführer einer GmbH auch insoweit als Haftungsschuldner für von der GmbH nicht abgeführte Lohnsteuer in Anspruch genommen werden, als die Steuer auf seinen eigenen Arbeitslohn entfällt. Zwar ist er selbst nach § 38 Abs. 2 EStG Schuldner der Lohnsteuer, doch wird er nicht für diese Steuerschuld haftbar gemacht, sondern er haftet nach § 69 AO für die Abführungs- bzw. Haftungsverpflichtung der GmbH, die sich aus § 42d EStG ergibt.¹¹ Es handelt sich also nur scheinbar um eine Ausnahme des allgemeinen Grundsatzes der Unverträglichkeit von Steuerschuld und Haftungsschuld.

In den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge gehen nach § 45 Abs. 1 S. 1 AO die Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis auf den Gesamtrechtsnachfolger über. Gesamtrechtsnachfolge liegt vor, wenn kraft Gesetzes das gesamte Vermögen einer Person oder ein Sondervermögen auf den Rechtsnachfolger übergeht.¹² Nach der zivilrechtlichen Terminologie haftet damit der Gesamtrechtsnachfolger mit seinem Vermögen für die Schulden seines Rechtsvorgängers. Dennoch handelt es sich um keinen Fall der Haftung im steuerrechtlichen Sinn. Der Gesamtrechtsnachfolger tritt materiell- und verfahrensrechtlich in die abgabenrechtliche Rechtsstellung seines Rechtsvorgängers ein.¹³ Er wird damit zum Steuerschuldner und nicht zum Haftungsschuldner. Anders liegt der Fall dann, wenn ein Vermögen rechtsgeschäftlich im Wege der Einzelrechtsnachfolge übertragen wird. Dann handelt es sich auch aus steuerrechtlicher Sicht um einen Fall der Haftung, die durch Haftungsbescheid geltend zu machen ist, soweit ein gesetzlicher Haftungstatbestand erfüllt ist (vgl. § 75 AO und § 25 HGB). Vermögensübertragungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge können aber auch dazu führen, dass der Empfänger z. B. nach dem Anfg verpflichtet ist, die Vollstreckung in die übertragenen Gegenstände zu dulden.

Erben sind nach § 1922 Abs. 1 BGB Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers. Sie haften nach § 1967 BGB für die Nachlassverbindlichkeiten. § 45 Abs. 2 AO spricht bewusst nicht von der Erbenhaftung, sondern davon, dass die Erben für die aus dem Nachlass zu entrichtenden Schulden einzustehen haben. Damit kommt zum Ausdruck, dass es sich auch hier um keinen Fall der Haftung i. S. des § 191 AO handelt. Aus § 265 AO folgt ferner, dass aus den dem Erblasser bekannt gegebenen VA'en gegen den Erben vollstreckt werden kann. Der Erbe tritt damit in die ver-

⁹ Palandt-Heinrichs Einl. vor § 241 BGB, Rn. 8; Halaczinsky Rn. 1; Marosek 3 ff.

¹⁰ BFH v. 12.05.1970, VII R 34/68, BStBl II 1970, 606; BFH v. 19.10.1976, VII R 63/73, BStBl II 1977, 255; BFH v. 23.10.1985, VII R 187/82, BStBl II 1986, 156; BFH v. 02.05.1984, VII R 239/82, BStBl II 1984, 695

¹¹ BFH v. 15.04.1987, VII R 160/83, BStBl II 1988, 167; BFH v. 08.05.2001, VII B 252/00, BFH/NV 2001, 1222

¹² K/vW-Blesinger § 45 AO Tz. 1; Tipke/Kruse § 45 AO Tz. 5

¹³ BFH v. 25.08.1983, IV R 99/80, BStBl II 1984, 31

fahrensrechtliche Position des Erblassers ein, womit ein Haftungsbescheid gegen ihn überflüssig ist. Steuerschulden des Erblassers werden durch Steuerbescheid gegenüber dem Erben geltend gemacht, sofern dieser nicht bereits zu Lebzeiten des Erblassers ergangen ist.¹⁴ Ein Haftungsbescheid gegenüber dem Erben ist nur dann erforderlich, wenn auch der Erblasser als Haftungsschuldner in Anspruch zu nehmen gewesen wäre.¹⁵ Kein Fall der Gesamtrechtsnachfolge ist das Vermächtnis (§ 2174 BGB), der Erbschafts Kauf (§§ 2371 BGB) und die Hoferbfolge nach § 4 HöfeO.¹⁶ Diese Übertragungen können aber ggf. die Haftung nach § 75 AO oder § 25 HGB auslösen. Der Erbschaftskäufer haftet auch im steuerrechtlichen Sinn nach § 2382 Abs. 1 BGB.

Gesamtrechtsnachfolge besteht ferner in Fällen der Umwandlung nach dem UmwG,¹⁷ bei der Anwachsung des Anteils am Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft bei Ausscheiden eines Gesellschafters¹⁸ und zwischen einer GmbH-Vorgesellschaft und der eingetragenen GmbH.¹⁹

Man muss zwischen der gesetzlichen Entstehung der Haftungsschuld, dem Erlass des Haftungsbescheides (§ 191 AO) und der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners durch Zahlungsaufforderung nach § 219 AO unterscheiden.²⁰ Bei der Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners handelt es sich um ein **mehrstufiges Prüfungsverfahren**. Betrachtet man nur das Haftungsverfahren, ist es zweistufig.²¹ Bezieht man die Zahlungsaufforderung mit ein, ergibt sich ein dreistufiges Verfahren. Auf der ersten Stufe ist festzustellen, ob die als Haftender in Betracht kommende Person einen Haftungstatbestand verwirklicht hat. Dies ist eine gebundene Entscheidung, bei der sich aus der Feststellung, dass ein bestimmter Lebenssachverhalt verwirklicht ist, der den Tatbestand einer Haftungsnorm ausfüllt, die Rechtsfolge der Haftung ergibt. Auf der zweiten Stufe ist die Ermessensentscheidung zu treffen, ob eine oder mehrere Personen, die einen Haftungstatbestand erfüllt haben, auch durch einen Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden sollen. Auf der dritten Stufe schließlich, ist die Ermessensentscheidung zu treffen, wann eine Zahlungsaufforderung zum Haftungsbescheid ergehen soll. Damit ergibt sich folgende Prüfungsreihenfolge:

1. Stufe	Gebundene Entscheidung	Besteht eine offene Hauptforderung? Ist ein gesetzlicher Haftungstatbestand erfüllt?	Fehlerhafte Annahmen auf dieser Stufe führen zur Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides und damit zu dessen Aufhebung oder Änderung.
-----------------	------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

14 *BFH* v. 28.05.1984, IV R 204-205/82, *BStBl* II 1984, 784

15 *Nacke* Tz. 263, der allerdings § 27 HGB (vgl. dort Tz. 250 ff.) und § 1967 BGB (vgl. dort Tz. 256) materiell als Fälle der Haftung behandelt.

16 *BFH* v. 26.03.1987, IV R 20/84, *BStBl* II 1987, 561; str. vgl. *H/H/Sp-Boeker* § 45 AO Anm. 19

17 § 20 Abs. 1 Nr. 1 für die Verschmelzung; § 131 Abs. 1 Nr. 1 und § 135 für die Spaltung; § 176 Abs. 3 für die Vermögensübertragung; bei der formwechselnden Umwandlung besteht hingegen der Rechtsträger in geänderter Rechtsform weiter, § 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG; zur Bekanntgabe von Steuerbescheiden nach durchgeführter Umwandlung vgl. *BFH* v. 21. 10. 1985, GrS 4/84, *BStBl* II 1986, 230

18 *BFH* v. 18. 10. 1980, V R 175/74, *BStBl* II 1981, 293

19 *BFH* v. 14. 10. 1992, I R 17/92, *BStBl* II 1993, 352

20 Leistungsgebot; AEO Nr. 1 zu § 219

21 *BFH* v. 13.04.1978, V R 109/75, *BStBl* II 1978, 508; *BFH* v. 05.03.1981, II R 80/77, *BStBl* II 1981, 471; *BFH* v. 11.03.2004, VII R 52/02, *BStBl* II 2004, 579

2. Stufe	Ermessens- entscheidung	Ist es sachgerecht, wegen dieser Haftungsforderung einen Haftungsbescheid zu erlassen? Gegenüber wem von ggf. mehreren Haftungsschuldern soll der Haftungsbescheid ergehen?	Im Rahmen der Ermessensausübung sind regelmäßig verschiedene Entscheidungen möglich. Nur ein Verstoß gegen den Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung macht die Entscheidung rechtswidrig.
3. Stufe	Ermessens- entscheidung	Soll unter den Voraussetzungen des § 219 AO die Zahlungsaufforderung mit dem Haftungsbescheid verbunden werden oder soll sie erst später ergehen?	Das Leistungsgebot ist ein eigenständiger VA, dessen Rechtmäßigkeit im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Haftungsbescheid nicht geprüft werden kann.

1.2.2. Entstehung der Haftungsschuld

Die Haftungsschuld entsteht, sobald der **Haftungstatbestand** verwirklicht ist. Dies ist der Fall, wenn der Haftungsschuldner einen Lebenssachverhalt verwirklicht hat, durch den der Tatbestand einer Haftungsnorm ausgefüllt wird (§ 38 AO i. V. m. § 37 Abs. 1 AO; vgl. auch § 191 Abs. 3 S. 3 AO).²² Für die Entstehung der Haftungsschuld ist es nicht erforderlich, dass der Haftungsanspruch durch Haftungsbescheid geltend gemacht wird.²³ Der abstrakte materiell-rechtliche Anspruch entsteht mit Tatbestandsverwirklichung. Der **Haftungsbescheid** konkretisiert diesen Anspruch lediglich und bildet die Grundlage für dessen Verwirklichung im Erhebungsverfahren (§ 218 Abs. 1 AO).²⁴

Es ist möglich, dass eine Person mehrere Haftungstatbestände gleichzeitig oder nacheinander erfüllt. Erfüllt ein- und derselbe Sachverhalt mehrere Haftungsnormen, entsteht dadurch nur ein Haftungsanspruch. Erfüllen dagegen mehrere Sachverhalte mehrere Haftungsnormen oder eine Haftungsnorm mehrfach, entstehen hierdurch mehrere Haftungsansprüche.

Beispiel:

A. ist Gesellschafter und Geschäftsführer der A. & B.-oHG. Für die Monate Januar bis März 01 gibt er jeweils zum 10. des Folgemonats bewusst unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen ab. Die eingesparten Steuern verwendet er, um nach seiner Auffassung vordringliche Bankverbindlichkeiten der Gesellschaft zu tilgen.

1. A. haftet für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft nach § 128 HGB weil er deren Gesellschafter ist. Insoweit entstehen drei Haftungsansprüche für drei verschiedene Voranmeldungszeiträume.
2. A. haftet ferner, weil er als Geschäftsführer der Gesellschaft pflichtwidrig falsche Angaben gemacht und andere Gläubiger bevorzugt hat. Auch insoweit entstehen drei Haftungsansprüche für drei verschiedene Voranmeldungszeiträume. Obwohl durch die fehlerhaften Umsatzsteuervoranmeldungen sowohl der Tatbestand der Geschäftsführerhaftung nach § 69 AO wie auch der der Hinterzieherhaftung nach § 71 AO erfüllt ist, handelt es sich jeweils um einen Lebenssachverhalt, so dass insoweit für jeden Haftungszeitraum nur ein Haftungsanspruch entsteht.

²² BFH v. 12. 10. 1999, VII R 98/98, BStBl II 2000, 486

²³ BFH v. 02. 05. 1984, VII R 239/82, BStBl II 1984, 695; BFH v. 27. 03. 1990, VII R 26/89, BStBl II 1990, 939, 941

²⁴ BFH v. 15. 10. 1996, VII R 46/96, BStBl II 1997, 171

Grundlage der Haftung nach § 128 HGB einerseits und der nach § 69 AO bzw. § 71 AO andererseits, sind unterschiedliche Lebenssachverhalte,²⁵ nämlich hier die Gesellschafterstellung und dort die schuldhafte Pflichtverletzung als steuerlich verantwortliche Person. Insofern ist für jeden Voranmeldezeitraum nicht nur ein Haftungsanspruch verwirklicht, sondern deren zwei. Selbstverständlich kann der Haftungsbetrag nur einmal gefordert werden, denn durch Zahlung dieses Betrages erlischt die Schuld, für die gehaftet wird (Arg.: § 44 Abs. 2 Satz 1 AO).

Jeder eigenständige Haftungsanspruch wird durch einen eigenständigen Haftungsbescheid geltend gemacht, wenn auch mehrere Haftungsbescheide in einer Urkunde zusammengefasst werden können.

1.2.3. Akzessorietät der Haftung

Haftungsschuldner ist nach § 191 Abs. 1 S. 1 AO, wer für eine Steuer haftet. Daraus folgt, dass eine Steuerschuld entstanden sein und zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners noch bestehen muss. Die **Haftungsschuld** ist also gegenüber der **Hauptschuld** akzessorisch. Voraussetzung der Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners ist jedoch nicht, dass die Hauptschuld festgesetzt ist (vgl. § 191 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 AO).²⁶ Erforderlichenfalls kann die Höhe der Hauptschuld und in Abhängigkeit davon die Höhe der Haftungsschuld geschätzt werden.²⁷ Dementsprechend muss in den Fällen, in denen Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden, auch kein Grundlagenbescheid ergangen sein.²⁸ Auch die Unwirksamkeit eines VA hinsichtlich der Erstschuld hindert die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners nicht.²⁹ Der Grundsatz der Akzessorietät der Haftungsschuld besagt damit im Ergebnis, dass der Haftungsschuldner betragsmäßig nicht höher belastet werden kann, als der Steuerschuldner mit der Schuld aus dem Steuerschuldverhältnis.³⁰ Wird die Steuerschuld herabgesetzt, muss auch ein bereits ergangener Haftungsbescheid entsprechend korrigiert werden.³¹ Nach anderer Auffassung begrenzt die Höhe der festgesetzten Steuer die Haftungsschuld der Höhe nach nicht zwingend.³² Dem wird man aber nur dann zustimmen können, wenn der Steuerbescheid gegenüber dem Steuerschuldner noch geändert werden könnte (z. B. nach § 164 AO oder § 173 AO).³³

Wurde der Haftungsschuldner zunächst auf der Grundlage von Umsatzsteuervoranmeldungen in Anspruch genommen und stimmt das FA im Laufe des Einspruchsverfahrens gegen den Haftungsbescheid einer Jahresanmeldung zu, die zu einer Herabsetzung der Umsatzsteuerschuld führt, ersetzt die Jahresanmeldung die Umsatzsteuervoranmeldungen nach § 124 Abs. 2 AO. Der Haftungsschuldner kann dann nur noch nach Maßgabe der in der Jahresanmeldung enthaltenen Hauptforderung in Anspruch genommen werden.³⁴ Führt die Jahresanmeldung dagegen zu einer

25 Vgl. zum Gegenstand des Haftungsbescheids *BFH v. 25.05.2005, VII R 29/02, BStBl II 2005, 3*
 26 *BFH v. 28.02.1973, II R 57/71, BStBl II, 573; BFH v. 25.03.1999, VII B 36/98, BFH/NV 1999, 1308; Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung; BFH v. 12.10.1999, VII R 98/98, BStBl II 2000, 486*
 27 *BFH v. 12.12.1996, VII R 53/96, BFH/NV 1997, 386, 387*
 28 *BVerwG v. 16.09.1997, 8 B 143.97, BStBl II 1997, 782*
 29 *BFH v. 02.02.1994, II R 7/91, BStBl II 1995, 300, 302*
 30 *BFH v. 24.01.1989, VII B 188/88, BStBl II 1988, 315; Halaczinsky Rn. 608*
 31 *FG Saarland v. 27.01.1994, 2 K 164/91, EFG 1994, 686; Halaczinsky Rn. 608*
 32 *Tipke/Kruse-Kruse § 191 AO Rn. 18; Nacke Tz. 470*
 33 *Halaczinsky Rn. 608*
 34 *FG Brandenburg v. 01.07.1999, 4 K 1925/98 H, EFG 1999, 1114*

Erhöhung der Steuerschuld, kann der Haftungsschuldner weiter aus den Voranmeldungen zusätzlich des sich aus der Jahresfestsetzung ergeben Erhöhungsbetrages in Anspruch genommen werden.³⁵ Ein Haftungsbescheid wird nicht allein deshalb rechtswidrig, weil er sich zur Begründung der Haftungsforderung (noch) auf Vorauszahlungsbescheide stützt, obgleich bereits ein Jahressteuerbescheid ergangen ist.³⁶ Für die Haftung ist nur ausschlaggebend, dass die Hauptschuld besteht; nicht ob, bzw. wie sie titulierte ist.

Dem Haftungsschuldner sind grundsätzlich auch **Einwendungen** eröffnet, die sich gegen den Bestand der Hauptschuld richten, es sei denn, die Hauptschuld ist bestandskräftig festgesetzt und die Bestandskraftwirkung besteht auch gegenüber dem Haftungsschuldner. Nach § 124 Abs. 1 S. 1 AO wirkt ein VA gegenüber demjenigen, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird, in dem Zeitpunkt, in dem er ihm bekannt gegeben wird. Damit wirken Steuerbescheide zunächst gegenüber dem Inhaltsadressaten und nicht gegenüber einem Haftungsschuldner. Die Bindungswirkung des § 124 Abs. 1 S. 1 AO wird jedoch durch § 166 AO neben Gesamtrechtsnachfolgern auch auf solche Personen ausgedehnt, die in der Lage gewesen wären, den gegen den Stpfl. erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten.³⁷ Durch diese Vorschrift wird der Grundsatz der Akzessorietät für den genannten Personenkreis eingeschränkt. Die Bindungswirkung besteht gegenüber den Personen, die rechtlich in der Lage waren, den Bescheid anzufechten, wie z. B. die vertretungsberechtigten Organe einer Gesellschaft. Ob diese Personen zur Anfechtung auch tatsächlich in der Lage waren, ist unerheblich.³⁸ Dies wäre im Zweifelsfall eine Frage der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Steuerbescheid. Die Umsatzsteuerfestsetzung gegenüber einer GbR entfaltet nur dann die **Drittwirkung** gegenüber deren Gesellschaftern, wenn diese alleinvertretungsberechtigt sind. Die Steuerfestsetzung gegenüber der Gesellschaft enthält für die Gesellschafter auch keine unmittelbare Beschwerde.³⁹ Eine Beschwerde aus der Möglichkeit der Haftungsinanspruchnahme ergibt sich erst aus einem Haftungsbescheid selbst.⁴⁰ Aus diesem Grund ist regelmäßig auch keine Hinzuziehung bzw. Beiladung zum Rechtsbehelfsverfahren des Schuldners geboten, zumal der in § 166 AO genannte Personenkreis Einfluss auf das Rechtsbehelfsverfahren nehmen kann.⁴¹ In zeitlicher Hinsicht besteht die Drittwirkung der Steuerfestsetzung nur gegenüber denjenigen Personen, die in der gesamten Zeit zwischen Bekanntgabe des Verwaltungsakts und Eintritt der formellen Bestandskraft berechtigt waren, Rechtsbehelf einzulegen.⁴²

Wird ein Haftungsschuldner von einer Gemeinde als Haftender für Gewerbesteuer in Anspruch genommen, so kann er sowohl Einwendungen erheben, die sich gegen den Gewerbesteuerbescheid richten, wie auch solche, die sich gegen den diesem Steuerbescheid zugrunde liegenden Gewerbesteuermessbescheid wenden. Auch insoweit kann sich ein Einwendungsausschluss nur aus § 166 AO ergeben. Hat der Adressat des Haftungsbescheides keine Vertreter- oder Bevollmächtigtenstellung für den Hauptschuldner inne, kann er weder den Gewerbesteuerbescheid

35 *FG Köln* v. 18.01.2000, 14 K 3630/97, EFG 2000, 341

36 *BFH* v. 12.10.1999, VII R 98/98, BStBl II 2000, 486; a. A. *Nacke* Tz. 465

37 Vgl. §§ 79 ff., 350, 352 f. AO; Hinzugezogene, § 361 AO; Beigeladene, § 60 FGO; *Nacke* Tz. 466

38 *BFH* v. 26.07.1966, V 64/64, BStBl III 1966, 610

39 *BFH* v. 16.12.1997, I R 52/97, BStBl II 1998, 319

40 *BFH* v. 16.12.1997, I R 52/97, BStBl II 1998, 319

41 *BFH* v. 14.07.1997, V B 121/96, *BFH/NV* 1998, 48; *BFH* v. 22.01.2002, V B 138/01, *BFH/NV* 2002, 672; *BFH* v. 24.08.2004, VII R 50/03, BStBl II 2005, 127

42 *BFH* v. 28.03.2001, VII B 213/00, *BFH/NV* 2001, 1217; *BFH* v. 24.08.2004, VII R 50/03, BStBl II 2005, 127

noch den Messbescheid kraft eigenen Rechts anfechten, weil er ihm nicht bekannt gegeben worden ist und er durch ihn auch nicht i. S. des § 350 AO unmittelbar beschwert ist.⁴³ Zwar ist die Gemeinde beim Erlass des Gewerbesteuerbescheides nach § 184 Abs. 1 S. 4 AO i. V. m. § 182 Abs. 1 AO und nach § 171 Abs. 10 AO an die Feststellungen im Gewerbesteuermessbescheid gebunden, doch folgt daraus nicht, dass sich diese Bindungswirkung auch in Bezug auf den Haftungsschuldner ergäbe.⁴⁴ Eine Bindungswirkung des Messbescheides im Haftungsverfahren lässt sich auch nicht aus § 351 Abs. 2 AO ableiten, denn diese Vorschrift gilt nach ihrem klaren Wortlaut nur für die Anfechtung des Folgebescheides, nicht aber für die Anfechtung eines Haftungsbescheides, für den weder der Gewerbesteuermessbescheid noch der Gewerbesteuerbescheid Grundlagenfunktion haben. Die RAO enthielt in § 210a Abs. 2 eine Regelung, aus der sich die Wirkung eines Realsteuerbescheides gegenüber einem Haftungsschuldner ergab, der nicht Rechtsnachfolger war. Diese Regelung ist nicht in die AO'77 übernommen worden, was dafür spricht, dass der Gesetzgeber nicht die vom BVerwG⁴⁵ angenommen Bindungswirkung eintreten lassen wollte.⁴⁶ Der Überprüfung der Gewerbesteuerschuld im Haftungsverfahren steht – soweit sie möglicherweise auf einem unzutreffenden Messbetrag beruht – auch nicht entgegen, dass ggf. die Verwaltungsgerichte inzident die Rechtmäßigkeit des Messbescheides prüfen müssen, für den sonst der Finanzrechtsweg gegeben wäre.⁴⁷ Verfahrensgegenstand ist trotzdem nur der Haftungsbescheid. Durch die **Inzidentprüfung** des Gewerbesteuermessbescheides wird dieser nicht zum Verfahrensgegenstand des Widerspruchsverfahrens bzw. der Anfechtungsklage gegen den Haftungsbescheid. Ein Einwendungsausschluss würde im Ergebnis dazu führen, dass dem Rechtsbehelfsführer der in Art 103 Abs. 1 GG garantierte Anspruch auf rechtliches Gehör vor Gericht in unzulässiger Weise entzogen würde.⁴⁸

§ 166 AO umschreibt die Drittwirkung formell bestandskräftiger Steuerbescheide. Eine zwingende Drittbindung besteht dann nicht, wenn und soweit die materielle Bestandskraft nach §§ 164 f. oder §§ 172 ff. AO durchbrochen ist. Aus § 191 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 AO folgt, dass ein Haftungsbescheid auch dann ergehen kann, wenn die Hauptforderung nicht festgesetzt ist. Dann erfolgt die Feststellung der Hauptforderung inzident im Haftungsbescheid. Nichts anderes kann gelten, wenn die Hauptforderung zwar festgesetzt ist, der Bescheid aber geändert werden kann.⁴⁹ Dann kann auch die **Änderung** inzident im Haftungsbescheid erfolgen. Hierbei ist es ohne Belang, ob ein Änderungsbescheid noch gegenüber dem Hauptschuldner bekannt gegeben werden kann.⁵⁰

Beispiel:

Durch Schätzungsbescheide wurden gegenüber einer GmbH unter dem Vorbehalt der Nachprüfung Steuern i. H. von 10.000 € formell bestandskräftig festgesetzt. Ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH war beantragt, aber mangels Masse nicht eröffnet worden. Die GmbH wurde wegen Vermögenslosigkeit im Handelsregister gelöscht. Gegen den ehemaligen Geschäftsführer soll ein Haftungsbescheid nach § 69 AO wegen der rückständigen Steuerschulden der GmbH ergehen. Im Haftungsverfahren legt er zutreffend dar, dass die tatsächlich entstandene Steuerschuld nur 5.000 € beträgt.

43 BFH v. 16.12.1997, I R 52/97, BStBl II 1998, 319; a. A. BVerwG v. 12.03.1993, 8 C 20/90, NJW 1993, 2453, 2454, aufgehoben durch BVerfG v. 29.11.1996, 2 BvR 1157/93, BStBl II 1997, 415

44 Brüggmann NJW 1994, 431

45 BVerwG v. 12.03.1993, 8 C 20/90, NJW 1993, 2453, 2454

46 Brüggmann aaO.

47 So aber BVerwG v. 12.03.1993, 8 C 20/90, NJW 1993, 2453, 2454

48 BVerfG v. 29.11.1996, 2 BvR 1157/93, BStBl II 1997, 415

49 BFH v. 28.03.2001, VII B 213/00, BFH/NV 2001, 1217

50 FG Saarland v. 25.02.1994, 2 K 46/92, EFG 1994, 776

Gegenüber der liquidierten GmbH könnten zwar steuerverfahrensrechtlich nach § 164 AO geänderte Steuerbescheide erlassen werden, doch stößt dies auf Schwierigkeiten, weil die Gesellschaft beendet ist und über kein Organ mehr verfügt. Theoretisch könnte zum Zweck der Bekanntgabe der Änderungsbescheide ein Nachtragsliquidator bestellt werden, doch wäre das umständlich und würde unnötige Kosten verursachen. Da die Schätzungsbescheide zwar formell, nicht aber materiell bestandskräftig sind, kann für das Haftungsverfahren von einer Hauptschuld i. H. von 5.000 € ausgegangen werden, ohne dass dem § 166 AO entgegenstünde.

Aus den vorstehenden Ausführungen folgt, dass es im Ergebnis keine Drittwirkung von **Steueranmeldungen** gibt, weil diese nach § 168 S. 1 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehen und somit nach § 164 AO geändert werden können.⁵¹

Formell bestandskräftige Steuerbescheide entfalten auch dann keine Bindungswirkung, wenn und soweit die Steuerfestsetzung ganz oder zum Teil auf einer verfassungswidrigen Norm beruht. Dies folgt aus § 79 Abs. 2 BVerfGG.⁵² Ist die Vorschrift hingegen lediglich für mit dem GG unvereinbar und nicht für nichtig erklärt worden, können die aus ihr resultierenden Steuern weiterhin festgesetzt und erhoben werden.⁵³ Dann kann auch die Haftung für solche Steuern noch durchgesetzt werden.

§ 166 AO befindet sich in dem die Steuerfestsetzung betreffenden Dritten Abschnitt des Vierten Teils der AO. Diese Vorschriften gelten – soweit nicht ausdrücklich etwas anderes angeordnet ist – nicht für Haftungsbescheide.⁵⁴ Daraus folgt, dass in den Fällen, in denen eine Person als Haftender für die Haftungsschuld eines Anderen in Anspruch genommen werden soll, der Einwendungsausschluss des § 166 AO nicht eingreift. Mithin kann ein nach § 69 AO in Anspruch genommener Geschäftsführer einer GmbH gegen den an ihn gerichteten Haftungsbescheid einwenden, ein auf § 42d EStG gestützter Haftungsbescheid, der gegenüber der GmbH ergangen ist, sei unzutreffend, auch wenn er als Geschäftsführer der GmbH den gegen diese gerichteten Haftungsbescheid hätte anfechten können.⁵⁵ Ist die Lohnsteuer allerdings angemeldet worden, greift § 166 AO ein, weil die Anmeldung nach § 168 S. 2 AO einer Steuerfestsetzung gleichsteht.⁵⁶

Aus dem Grundsatz der Akzessorietät der Haftungsschuld folgt, dass der Haftungsschuldner nicht herangezogen werden kann, wenn der Erstschuldner einen Anspruch auf **Erllass** seiner Schuld aus sachlichen Billigkeitsgründen hat (vgl. 6.6.5).⁵⁷ Allerdings führt ein Verwirkungstatbestand im Verhältnis zu einem Gesamtschuldner für sich allein nicht dazu, dass der Anspruch des Gläubigers auch gegenüber einem anderen Gesamtschuldner verwirkt ist.⁵⁸

Tilgungsleistungen auf die Steuerschuld, die vor Erlass einer Einspruchsentscheidung wegen eines angefochtenen Haftungsbescheides erfolgen, führen dazu, dass sich die Haftungsschuld

51 *FG Saarland* v. 25.02.1994, 2 K 46/92, EFG 1994, 776; *FG Niedersachsen* v. 24.03.1998, XI 188/93, EFG 1998, 979; nach *H/H/Sp-Boeker* § 191 AO Anm. 48, 50 wäre die volle Inanspruchnahme ermessenswidrig, weil nicht verlangt werden darf, was sogleich zurückgegeben werden müsste; a. A. *FG Thüringen* v. 25.08.1999, III 26/98, EFG 1999, 1208

52 *BFH* v. 26.04.1963, I 220/61 U, BStBl III 1963, 341

53 Vgl. *BVerfG* v. 30.03.1998, 1 BvR 1831/97, BStBl II 1998, 422; *BFH* v. 24.06.1998, II R 104/98, BStBl II 1998, 632; *BGH* v. 07.11.2001, 5 StR 395/01, BStBl II 2002, 259: Vermögensteuer; *BFH* v. 27.10.2000, VIII B 77/00, BStBl II 2001, 16: Hinterziehungszinsen wegen verkürzter ESt aus Kapitalerträgen in VZ vor 1993

54 *K/vW-v. Wedelstätt* § 166 AO Rz. 2; *Tipke/Kruse* § 166 AO Tz. 2

55 *BFH* v. 16.11.1995, VI R 82/95, BFH/NV 1996, 285, 286

56 *BFH* v. 24.08.2004, VII R 50/03, BStBl II 2005, 127

57 *BFH* v. 26.07.1988, VII R 83/87, BStBl II 1988, 859, 862; *BFH* v. 24.01.1989, VII B 188/88, BStBl II 1988, 315

58 *BGH* v. 06.12.2001, IX ZR 158/00, ZIP 2002, 85

reduziert bzw. dass sie erlischt. Aus dem Grundsatz der Akzessorietät folgt dann die Pflicht der Behörde, im Einspruchsverfahren den Haftungsbetrag an die Höhe der noch offenen Hauptforderung anzupassen bzw. den Haftungsbescheid ggf. ganz aufzuheben, denn insoweit besteht keine Hauptforderung mehr, für die gehaftet werden könnte.⁵⁹ Abzulehnen ist die an anderer Stelle geäußerte Auffassung des BFH,⁶⁰ wonach dies lediglich im Rahmen der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen sein soll.

Zahlungen eines anderen Haftungsschuldners auf die gegenüber ihm festgesetzte Haftungsschuld können im Verfahren anderer Haftungsschuldner unberücksichtigt bleiben.⁶¹ Da nicht die Hauptschuld getilgt wird, ist nicht die Entstehung der Haftungsforderung tangiert. Die Zahlung eines anderen Gesamtschuldners hat lediglich Tilgungswirkung nach § 44 Abs. 2 S. 1 AO. Damit ist nicht das Festsetzungsverfahren, sondern das Erhebungsverfahren angesprochen. Demzufolge ist im Zweifel über die Tilgungswirkung grundsätzlich mit **Abrechnungsbescheid** nach § 218 Abs. 2 AO zu entscheiden und nicht in einem anhängigen Rechtsbehelfsverfahren gegen den Haftungsbescheid. Eine andere Frage ist die, ob das FA in dieser Situation im Rahmen des ihm eingeräumten Ermessens den Haftungsbescheid nicht doch aufhebt oder die Forderung reduziert, wenn so eine u. U. langwierige Auseinandersetzung vermieden werden kann. Zahlungen des Haftungsschuldners selbst, führen in keinem Fall zu einer Herabsetzung der festgesetzten Haftungsschuld, weil sonst nach § 218 Abs. 1 AO der Rechtsgrund für die Zahlung entfielen und damit nach § 37 Abs. 2 S. 1 AO ein Erstattungsanspruch entstünde. Solche Zahlungen erfolgen in Erfüllung des Regelungsgehalts des Haftungsbescheides.

Zahlungen auf die Steuerschuld, die nach Ergehen der Einspruchsentscheidung erfolgen, berechtigen das Finanzgericht im Klageverfahren im Gegensatz zu Zahlungen, die vor der letzten Verwaltungsentscheidung geleistet wurden, nicht zu einer Herabsetzung des Haftungsbetrages, denn Gegenstand des Klageverfahrens ist der Haftungsbescheid in der Form, die er durch die Einspruchsentscheidung gefunden hat (§ 44 Abs. 2 FGO).⁶² Der maßgebliche Zeitpunkt für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit dieser Entscheidung ist der des Erlasses derselben. Bestehen in diesem Fall Zweifel, ob die Hauptschuld noch besteht, oder ob sie inzwischen erloschen ist, ist hierüber durch Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO zu entscheiden.⁶³

1.2.4. Gesamtschuldnerschaft

Nach § 44 Abs. 1 S. 1 AO sind Personen Gesamtschuldner, die nebeneinander dieselbe Leistung aus dem Steuerschuldverhältnis schulden oder für sie haften. Aus dem Wortlaut der Vorschrift ergibt sich unmittelbar nur, dass mehrere **Steuerschuldner** nebeneinander ebenso Gesamtschuldner sind, wie mehrere **Haftungsschuldner**. Nicht ausdrücklich angesprochen ist der Fall, dass jemand neben dem Steuerschuldner haftet. Dennoch schließt die Gesetzesfassung nicht aus, dass auch der Steuerschuldner und der Haftungsschuldner nebeneinander Gesamtschuldner sind.⁶⁴

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

60 BFH v. 24.10.1979, VII R 7/77, BStBl II 1980, 58

61 BFH v. 17.10.1980, VI R 136/77, BStBl II 1981, 138

62 BFH v. 06.12.1979, V R 125/76, BStBl II 1980, 103; BFH v. 17.10.1980, VI R 136/77, BStBl II 1981, 138

63 Tipke/Kruse § 44 AO Tz. 9

64 BFH v. 21.07.1983, IV R 59/80, BStBl II 1983, 763; BFH v. 18.03.1987, II R 35/86, BStBl II 1987, 419; H/H/Sp-Boeker § 44 AO Anm. 13; Klein-Brockmeyer § 44 AO Anm. 1; K/vW-Blesinger § 44 AO Rz. 6; Tipke/Kruse § 44 AO Tz. 10; von einer unechten Gesamtschuld sprach BFH v. 27.03.1968, II 98/62, BStBl II 1968, 376

Die Vorschrift des § 219 AO zeigt, dass der Gesetzgeber die Gesamtschuld offenbar als selbstverständlich vorausgesetzt hat und sie für bestimmte, dort angesprochene Fälle beschränken wollte. Der **Begriff** der Gesamtschuldnerschaft ist in § 421 Abs. 1 BGB definiert. Sie besteht, wenn jeder Schuldner die ganze Leistung zu erbringen verpflichtet ist, der Gläubiger sie aber nur einmal fordern darf. Auch bei bestehender Gesamtschuldnerschaft beschwert ein Haftungsbescheid grundsätzlich nur den Gesamtschuldner, an den er gerichtet ist.⁶⁵

Grundsätzlich schuldet jeder Gesamtschuldner die gesamte Leistung (§ 44 Abs. 1 S. 2 AO). Aus § 219 AO folgt jedoch der grundsätzliche Nachrang der Haftungsschuld gegenüber der Steuerschuld (Subsidiarität).⁶⁶ Da Tilgungsleistungen eines Gesamtschuldners nach § 44 Abs. 2 AO auch zugunsten der übrigen Schuldner wirken, entfällt die Haftungsschuld, wenn der Steuerschuldner seine Verbindlichkeit tilgt. Auch die Befriedigung im Vollstreckungsverfahren bedeutet Erfüllung.⁶⁷

Aus § 421 BGB folgt auch die Möglichkeit, mehrere Gesamtschuldner nicht wegen des vollen Haftungsbetrages in Anspruch zu nehmen, sondern sie nur mit **Teilbeträgen** zu belasten. Ob die Behörde von dieser Möglichkeit Gebrauch macht, liegt in ihrem Ermessen. Sie wird bei ihrer Entscheidung insbes. § 85 AO beachten, und prüfen, ob bei einer Teilinanspruchnahme der Gesamtschuldner dem Sicherungszweck der steuerlichen Haftung ebenso Genüge getan ist wie bei einer vollen Inanspruchnahme aller Haftungsschuldner. Eine Pflicht zur Aufteilung der Haftungsschuld auf die Köpfe der Gesamtschuldner kennt das Steuerrecht nicht. Die Regelung über den gesamtschuldnerischen Innenausgleich in § 426 BGB zeigt, dass die Auseinandersetzung der Gesamtschuldner untereinander regelmäßig in deren Risikobereich fällt.⁶⁸ Die §§ 268 ff. AO stellen für das Vollstreckungsverfahren eine Ausnahmeregelung für die Aufteilung einer Gesamtschuld infolge der Zusammenveranlagung dar.⁶⁹ Diese Regelungen sind nicht bezüglich anderer Fälle der Gesamtschuld verallgemeinerungsfähig. Im Umkehrschluss zu §§ 268 ff. AO ergibt sich vielmehr, dass in den anderen Fällen der Gesamtschuld in allen Verfahrensstadien vom Grundsatz des § 421 BGB auszugehen ist und der Gläubiger zur Sicherung seines Anspruchs jeden Gesamtschuldner voll in Anspruch nehmen darf und dies wegen § 85 AO im Regelfall zum Zweck der Sicherung des Steueraufkommens auch sinnvoll ist.

Aus § 423 BGB folgt für das Zivilrecht, dass der Erlass der gegenüber einem Gesamtschuldner ausgesprochen ist, auch gegenüber den anderen Gesamtschuldnern wirkt, wenn das gesamte Schuldverhältnis aufgehoben werden sollte. Mit dieser Regelung geht das BGB über § 191 Abs. 5 Nr. 2 AO hinaus, wonach der Erlass gegenüber dem Steuerschuldner die Inanspruchnahme der Haftungsschuldner nur dann ausschließt, wenn der Erlass erfolgt, bevor ein Haftungsbescheid ergangen ist. Dennoch kann sich eine Erlasssituation bei einem Gesamtschuldner auch außerhalb der Regelung des § 191 Abs. 5 Nr. 2 AO zugunsten der anderen Gesamtschuldner auswirken (vgl. 6.6.5). Sollte hinsichtlich der Geltendmachung des Anspruchs gegenüber einem Gesamtschuldner Verwirkung eingetreten sein, so berührt das für sich allein nicht den Anspruch des Gläubigers gegenüber einem anderen Gesamtschuldner, dem gegenüber kein Verwirkungsgrund vorliegt.⁷⁰

Wurde in der Zeit vom 01. 01. 2004 bis zum 31. 03. 2005 für die Besteuerungszeiträume 1993 bis 2002 eine **strafbefreiende Erklärung** nach dem StrabEG abgegeben, so bewirkte diese nach

65 *BFH v. 20. 07. 1988, I R 174/85, BStBl II 1989, 87*

66 *Tipke/Kruse-Kruse/Loose vor § 69 AO Tz. 20*

67 *BFH v. 08. 08. 1991, V R 19/88, BStBl II 1991, 939, 941*

68 *BFH v. 04. 07. 1979, II R 74/77, BStBl II 1980, 126*

69 *Vgl. dazu BFH v. 18. 12. 2001, VII R 56/99, BStBl II 2002, 214*

70 *BGH v. 06. 12. 2001, IX ZR 158/00, ZIP 2002, 85*