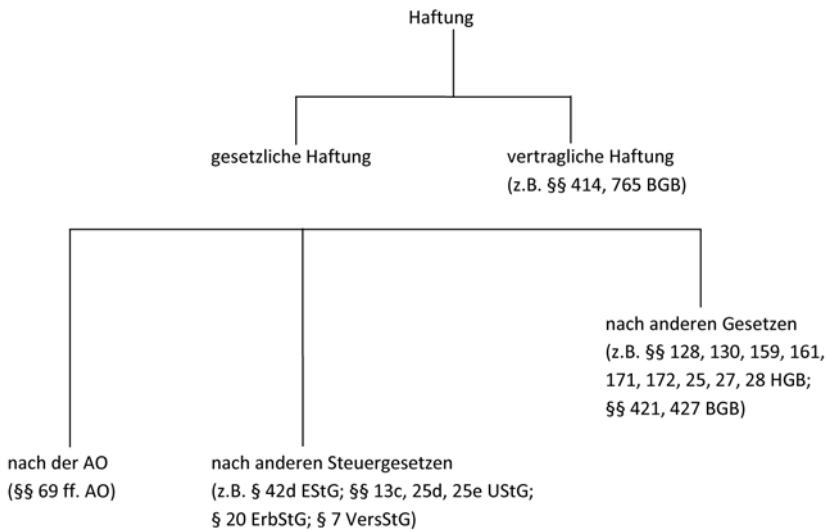


2

Materielles Haftungsrecht

2.1 Überblick

Das materielle Haftungsrecht ist in der AO (§§ 69 ff. AO), in anderen Steuergesetzen und auch in zivilrechtlichen Gesetzen geregelt. Einen Überblick über die Haftungsansprüche, der nicht vollständig ist, gibt die folgende Aufstellung:



2.2 Haftung nach der AO

2.2.1 Haftung der Vertreter und Verfügungsberechtigten (§§ 69, 34, 35 AO)

Bei der Haftung nach § 69 AO handelt es sich um den für die Praxis wichtigsten Haftungstatbestand. Das gilt insbesondere für die häufig auftretende Frage nach der Haftung der GmbH-Geschäftsführer.

§ 69 AO behandelt die Haftung der in §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen.

Personen nach § 34 AO

Abs. 1 behandelt die gesetzlichen Vertreter, z. B. Eltern, Vormund, Pfleger, Vorstand einer AG, Geschäftsführer einer GmbH, verfassungsrechtlich berufene Vertreter juristischer Personen des öffentlichen Rechts, z. B. Pfarrer, Minister, Bürgermeister, Sparkassenvorstand, Vorstand eines Sportvereins. Abs. 1 erfasst auch Geschäftsführer – gemeint ist wohl Vertreter – nicht-rechtsfähiger Personenvereinigungen, z. B. den geschäftsführenden Gesellschafter einer OHG oder KG.

Keine gesetzlichen Vertreter sind Insolvenzverwalter (Konkursverwalter), Zwangsverwalter und Testamentsvollstrecker. Sie sind „Parteien kraft Amtes“.

Der Personenkreis des Abs. 1 hat sämtliche Pflichten zu erfüllen, die auch der Steuerpflichtige hat, z. B. Buchführungspflicht, Steuererklärungspflicht, Auskunftspflicht (kein Auskunftsverweigerungsrecht nach § 101 AO), Berichtigungspflicht nach § 153 AO, Zahlungspflicht aus dem verwalteten Vermögen. Er hat auch die Vollstreckung in das von ihm verwaltete Vermögen zu dulden (§ 77 Abs. 1 AO).

§ 34 Abs. 2 AO zieht die Konsequenz daraus, dass sich Steuerfähigkeit und Rechtsfähigkeit oft nicht decken. Sind keine Vorstände vorhanden, braucht das Finanzamt sich nicht an alle Mitglieder zu wenden (Ermessensentscheidung), sondern kann sich sofort an einzelne Mitglieder halten.

Hat eine GmbH keine Geschäftsführer und befindet sie sich nicht in Liquidation oder im Insolvenzverfahren, wird die GmbH für den Fall, dass ihr gegenüber Willenserklärungen abgegeben werden, nach § 35 Abs. 1 GmbHG durch die Gesellschafter vertreten. Bei einer führungslosen AG wird in einem derartigen Fall die AG durch den Aufsichtsrat vertreten (§ 78 Abs. 1 AktG). Diese Vertretung gilt auch für die Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten (AEAO Nr. 3 zu § 34).

Die besonderen Vertreter einer führungslosen GmbH oder AG sind nur Passivvertreter und dürfen grundsätzlich keine aktiven Handlungen, z. B. einen Einspruch, vornehmen. Notfalls kann das Finanzamt beim Registergericht die Bestellung eines Notgeschäftsführers beantragen.

Der § 34 Abs. 3 AO betrifft

- den Betreuer nach §§ 1896 ff. BGB und
- die Parteien kraft Amtes. Das sind Insolvenzverwalter nach § 56 InsO (früher Konkursverwalter), Zwangsverwalter, gerichtlich bestellter Liquidator, „starker“ vorläufiger Insolvenzverwalter (früher Sequester), Nachlassverwalter und Testamentsvollstrecker.

Diese Personen haben nur insoweit Pflichten des Steuerpflichtigen zu erfüllen, als die Verwaltung der Partei kraft Amtes reicht. Das ist bei den einzelnen Personen sehr unterschiedlich. Dieser Personenkreis wird nicht zum Steuerschuldner (für Vergleichsverwalter BFH, BStBl II 1988 S. 716; für

Sequester BFH, BStBl II 1989 S. 434; für Konkursverwalter BFH, BStBl II 1995 S. 194).

Die alte Rechtsprechung des BFH zum Sequester (BStBl II 1989 S. 434) ist für den vorläufigen Insolvenzverwalter durch § 22 InsO überholt. Nach § 22 Abs. 1 InsO geht die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen auf den vorläufigen Insolvenzverwalter über, wenn dem Schuldner ein allgemeines Verfügungsverbot auferlegt wird, sog. „starker“ Insolvenzverwalter. Dieser ist eine Person im Sinne des § 34 Abs. 3 AO.

Ergeht kein entsprechendes Verbot, so bestimmt das Gericht die Pflichten und Rechte des vorläufigen Insolvenzverwalters, des sog. „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalters (§ 22 Abs. 2 InsO). Der „schwache“ vorläufige Insolvenzverwalter ist keine Person im Sinne des § 34 AO und auch kein Verfügungsberechtigter nach § 35 AO. Aber Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit (§ 55 Abs. 4 InsO).

Verfügungsberechtigte nach § 35 AO

§ 35 AO umfasst nur Personen, die als Verfügungsberechtigte auftreten. Dem Verfügungsberechtigten muss eine zumindest in vermögensrechtlicher Beziehung umfassende Vollmacht erteilt worden sein; denn das Gesetz will nur da Pflichten auferlegen, wo sie auch erfüllt werden können. Nicht erforderlich ist eine Generalvollmacht. In Betracht kommen kann auch der Vermögensverwalter, Hausverwalter oder Treuhänder.

Keine Verfügungsberechtigten im Sinne des § 35 AO sind:

- Steuerberater, die lediglich mit der Vertretung in Steuersachen betraut sind,
- Parteien kraft Amtes (str.),
- sog. „schwacher“ vorläufiger Insolvenzverwalter.

Der Verfügungsberechtigte muss nach dem Wortlaut des § 35 AO in dieser Eigenschaft „auftreten“. Wer von seiner Verfügungsmacht keinen Gebrauch macht, fällt also nicht unter § 35 AO. Auftreten nach außen ist erforderlich, z. B. gegenüber Banken, nicht notwendigerweise gegenüber dem Finanzamt. Andererseits kann aber auch ein Vertreter ohne Vertretungsmacht als Verfügungsberechtigter behandelt werden. So hat der BFH (BStBl II 1980 S. 526) einen nicht formell geschäftsführenden, aber beherrschenden Gesellschafter einer GmbH, der die tatsächliche Leitung des Unternehmens innehatte, als Verfügungsberechtigten angesehen (faktischer Geschäftsführer). Auch der Ehemann, der sich als Geschäftsführer für den Betrieb seiner Ehefrau geriert, kann unter § 35 AO fallen.

Den Verfügungsberechtigten treffen die Pflichten des Steuerpflichtigen nur insoweit, als die Verfügungsmacht rechtlich reicht und der Verfügungsberechtigte sie tatsächlich ausüben kann. So werden z. B. die steuerlichen Pflichten eines Prokuristen durch den ihm zugewiesenen Geschäftsbereich begrenzt, soweit der Prokurist nicht außerhalb dieses Aufgabenkreises aufgetreten ist, obwohl nach § 50 HGB die Vertretungsbefugnis Dritten gegenüber nicht beschränkt werden kann (BFH, BStBl II 1985 S. 147).

In Betracht kommende Ansprüche

Nach § 69 AO wird für „Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis“ gehalten. Nach § 37 AO gehören zu den Ansprüchen aus dem Schuldverhältnis:

- Steueranspruch,
- Steuervergütungsanspruch,
- Erstattungsanspruch,
- Haftungsanspruch,
- Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung.

Pflichtverletzung

Der Umfang der Pflichten ergibt sich über §§ 34, 35 AO aus der AO. Für die Pflichtverletzung ist keine Steuerhinterziehung (§ 370 AO) oder leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO) erforderlich. Es genügen andere Pflichtverletzungen:

- Nichtzahlung der Steuern aus Mitteln, die von Personen im Sinne der §§ 34, 35 AO verwaltet werden.
Das gilt uneingeschränkt für die Nichtabführung der Lohnsteuer einschließlich der Säumniszuschläge. Das gilt selbst dann, wenn ein Gesellschafter-Geschäftsführer die Nettolöhne aus seinem eignen Vermögen zahlt (BFH, BStBl II 2006 S. 397).
- Wenn keine ausreichenden Mittel vorhanden sind, um alle Schulden begleichen zu können, dürfen die anderen Steuern, z. B. Umsatzsteuer, nicht schlechter bedient werden als andere Schulden (Grundsatz der anteiligen Tilgung; BFH, BStBl II 1993 S. 8).
- Nichtabgabe oder verspätete Abgabe von Steuererklärungen. Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn Voranmeldungen verspätet, die Jahresanmeldungen aber rechtzeitig abgegeben werden.
- Abgabe falscher Erklärungen.

Ursächlichkeit der Pflichtverletzung (Kausalität)

Durch die Pflichtverletzung müssen die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder Steuererstattungen oder Steuervergütungen ohne rechtlichen Grund gezahlt worden sein. Der Grundgedanke dieser Regelung ist folgender: Durch die Pflichtverletzung muss beim Finanzamt ein Schaden entstanden sein. Der BFH sagt,

der § 69 AO habe Schadensersatzcharakter (BFH, BStBl II 1993 S. 8). Zur Begründung der Kausalität bedarf es also der Feststellung, dass der Haftende nach Entstehung der Steuerschuld bei rechtzeitigem bzw. richtiger Abgabe der Erklärung zur Zahlung in der Lage gewesen wäre. Ist das nicht der Fall, ist die Kausalität zu verneinen. Die Haftung wird nur im Umfang der Kausalität ausgelöst.

Beispiel:

Der Geschäftsführer einer GmbH hat keine Mittel zur Verfügung, obwohl 20.000 EUR Umsatzsteuer aufgrund von Schätzungen geschuldet wird. Ergebnis: kein Schaden, keine Haftung (vgl. § 34 Abs. 1 Satz 2 AO).

Der Haftende kann sich jedoch nicht mit Erfolg auf den Grundsatz der anteiligen Tilgung berufen, wenn bei ordnungsmäßiger Anmeldung der Steuerausfall trotz nicht ausreichender Zahlungsmittel vermieden worden wäre, weil dann die Steuern tatsächlich hätten vollstreckt werden können (BFH, BFH/NV 2001 S. 1097). Dann ist die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Schaden zu bejahen.

Zwischen der Pflichtverletzung und dem Steuerausfall als dem auszugleichenden Schaden besteht Kausalität, wenn die Pflichtverletzung allgemein oder erfahrungsgemäß geeignet ist, derartige Steuerverkürzungen zu verursachen (sog. Adäquanztheorie; BFH, BStBl II 2009 S. 129). Dabei sind hypothetische Kausalabläufe für die haftungsrechtliche Inanspruchnahme unbeachtlich.

Beispiel:

Ein GmbH-Geschäftsführer, der die Lohnsteuer nicht abgeführt hat, kann sich nicht mit Erfolg darauf berufen, dass etwaige Zahlungen vom Insolvenzverwalter ohnehin nach §§ 129ff. InsO hätten angefochten werden können (BFH, BStBl II 2008 S. 273).

Die erfolgreiche Insolvenzanfechtung einer erst nach Fälligkeit abgeführten Lohnsteuer unterbricht den Kausalverlauf zwischen Pflichtverletzung und Schadenseintritt jedenfalls dann nicht, wenn der Fälligkeitszeitpunkt vor dem Beginn der Anfechtungsfrist lag (BFH, BStBl II 2009 S. 129).

Verschulden

Die Pflichtverletzung muss vorsätzlich oder grob fahrlässig erfolgen. Vorsatz bedeutet Wissen und Wollen der Pflichtverletzung. Grobe Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Verhalten die dem Betreffenden zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlich grobem Maße verletzt und unbeachtet geblieben ist, was im gegebenen Fall einleuchten muss. Im Gegensatz zum BGB (§ 276 BGB) gilt im Steuerrecht also ein subjektiver Fahrlässigkeitsbegriff. Grobe Fahrlässigkeit kann z. B. zu bejahen sein bei schweren Verstößen bei der Auswahl

oder Überwachung des Buchhalters oder Steuerberaters (BFH, BStBl II 1995 S. 278).

Die Haftung ist auch nicht ausgeschlossen, wenn die Nichtzahlung der fälligen Steuern in die dreiwöchige Schonfrist fällt, die dem Geschäftsführer zur Massesicherung ab Feststellung der Zahlungsunfähigkeit gemäß § 64 Abs. 1 Satz 1 GmbHG eingeräumt ist (BFH, BStBl II 2009 S. 129 im Hinblick auf die geänderte Rechtsprechung des BGH, HFR 2007 S. 1242).

Umfang der Haftung

Der Umfang der Haftung ergibt sich aus dem Umfang der Verursachung und des Verschuldens des Haftenden. Der § 69 AO hat Schadensersatzcharakter. Der Haftungsbetrag muss sich also nicht mit der geschuldeten Steuer decken.

Grundsätzlich hat das Finanzamt zu beweisen, dass die Voraussetzungen des § 69 AO vorliegen. Wenn nicht ausreichende Mittel zur Verfügung standen, muss eine anteilige Haftungsquote ermittelt werden. Dafür müssen Feststellungen zur Höhe der Gesamtverbindlichkeiten und der Steuerschulden im Haftungszeitraum und der an alle Gläubiger geleisteten Zahlungen getroffen werden. Diese Umstände liegen in der Sphäre des Haftenden. Das Finanzamt ist auf dessen Mitwirkung angewiesen, um die Haftungsvoraussetzungen ermitteln zu können. Wird diese Mitwirkung verweigert, so trifft den Haftenden die objektive Beweislast für die Umstände, welche die Haftung begrenzen.

Soll gegen einen Rechtsanwalt, Patentanwalt, Notar, Steuerberater, Steuerbevollmächtigten, Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer ein Haftungsbescheid wegen einer Handlung im Sinne des § 69 AO, die er in Ausübung seines Berufes vorgenommen hat, erlassen werden, gibt die Finanzbehörde der zuständigen Berufskammer Gelegenheit, die Gesichtspunkte vorzubringen, die von ihrem Standpunkt aus für die Entscheidung von Bedeutung sind (§ 191 Abs. 2 AO).

Aufgaben 2 bis 6

- 2 *August Bollmann ist Geschäftsführer der August-Bollmann-GmbH. Er stellt einen neuen Buchhalter ein, der auch für die Ermittlung der monatlichen Umsatzzahlen zuständig ist. Diese Zahlen werden dem Steuerberater Nobel für die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen aufgegeben, die vom Steuerberater unterschrieben werden. Der Buchhalter ermittelt die Umsatzzahlen erheblich unvollständig, so dass die Umsätze über einen längeren Zeitraum zu niedrig angemeldet werden.*

Haftet Bollmann dem Grunde nach gemäß § 69 AO? Müsste sich Bollmann ein grobes Verschulden seines Steuerberaters Nobel zurechnen

lassen? Gehören Nobel oder der Buchhalter zum Kreis der Haftenden des § 69 AO?

- 3** Einige Zeit später geriet die August-Bollmann-GmbH durch die Insolvenz eines Abnehmers in Liquiditätsschwierigkeiten. Es fielen im Haftungszeitraum insgesamt – einschließlich der Steuern – Schulden von 900.000 EUR an. Daher wurden für zehn Monate die Lohnsteuer der Arbeitnehmer in Höhe von 60.000 EUR und die Umsatzsteuer in Höhe von 30.000 EUR nicht entrichtet, während Lieferantenverbindlichkeiten teilweise in Höhe von 120.000 EUR und Nettolöhne in Höhe 180.000 EUR beglichen wurden.

a Haftet der Geschäftsführer Bollmann für die Lohnsteuer und die Umsatzsteuer nach § 69 AO? Haftet er auch für die Lohnsteuer, die auf seine eigene Geschäftsführervergütung anfällt? Erfasst die Haftung nach § 69 AO auch Säumniszuschläge?

b Haftet der Geschäftsführer Dipl.-Ing. Dr. Herbert Krüger, der nach schriftlicher Geschäftsverteilungsvereinbarung für den Bereich „Technik und Maschinen“ zuständig ist, nach § 69 AO?

c Haftet der Prokurist Petersen, der für den Verkauf zuständig ist, nach § 69 AO?

- 4** Der Geschäftsführer Bollmann der August-Bollmann-GmbH gibt für mehrere Monate keine Umsatzsteuervoranmeldungen ab. Die Festsetzungen des Finanzamts erfolgen im Schätzungswege jeweils drei Monate später.

Haftet Bollmann für die rückständigen Steuern? Ist es entscheidungserheblich, dass Bollmann während der ganzen Zeit keine Mittel zur Begleichung der Steuerschulden zur Verfügung standen?

- 5** Der Geschäftsführer Bollmann der August-Bollmann-GmbH stellt am 30.9.02 den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH. Das Insolvenzgericht bestellt den Rechtsanwalt Dr. Weise zum vorläufigen Insolvenzverwalter nach § 22 Abs. 2 InsO. Danach ist Bollmann nicht berechtigt, Verkäufe und Zahlungen jeder Art ohne Zustimmung des Dr. Weise zu tätigen.

Bollmann veräußert in der Folgezeit mit Zustimmung des Dr. Weise Waren an Kunden der GmbH. Dadurch laufen für die Monate Oktober und November Umsatzsteuern von 7.000 EUR auf. Diese werden nicht gezahlt, da Dr. Weise die Zustimmung zur Zahlung verweigert.

Haften Dr. Weise und/oder Bollmann für diese Steuern nach § 69 AO?

- 6** Klas Klasen ist Kommanditist der Per-Klasen-GmbH & Co. KG. Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ist der Rentner Hugo Grün. Die faktische Geschäftsführung der KG liegt bei Klas Klasen. Grün unterschreibt alles, was ihm von Klasen vorgelegt wird. Dieser verhandelt stets mit der Vollstreckungsstelle des Finanzamtes, vereinbart dabei Ratenabkommen, die auch zunächst eingehalten werden. Als sich die

Lage der KG deutlich verschlechtert, wird der Vollstreckungsaufschub vom Finanzamt widerrufen. Kann das Finanzamt Klasklasen nach § 69 AO in Anspruch nehmen?

Lösungen

- 2** Für Bollmann ergibt sich die Haftung aus §§ 69, 34 AO. Als Geschäftsführer der GmbH ist er gesetzlicher Vertreter der GmbH i. S. v. § 34 Abs. 1 AO. Die grob schuldhaftige Pflichtverletzung i. S. d. § 69 AO liegt in der Nichtüberwachung des neuen Buchhalters. Der Geschäftsführer Bollmann braucht sich grundsätzlich eine schuldhaftige Pflichtverletzung des Steuerberaters Nobel nicht zurechnen lassen, es sei denn, dass Bollmann ein Überwachungsverschulden trifft (BFH, BStBl II 1995 S. 278). Nobel und der Buchhalter haften nicht nach §§ 69ff. AO, da sie nicht zum Personenkreis der §§ 34, 35 AO gehören.

3 a Haftung des Bollmann

1. Haftung für die Lohnsteuer

Bollmann haftet nach §§ 69, 34 AO. Die Pflichtverletzung liegt in der Nichtzahlung der Lohnsteuer. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH (BStBl II 1982 S. 521; BStBl II 1983 S. 655; BStBl II 1988 S. 859) ist die Frage der Pflichtverletzung bei der Nichtabführung einbehaltener Lohnsteuer streng zu beurteilen. Wenn die vorhandenen Gelder für die Abführung der Lohnsteuer nicht reichen, sind „Löhne nur gekürzt als Vorschuss oder Teilbetrag auszusahlen“. Die Haftung erstreckt sich grundsätzlich auf die Lohnsteuerbeträge, die von den Bruttobeträgen einzubehalten und abzuführen sind.

Bollmann haftet auch insoweit, als die Lohnsteuer auf seinen eigenen Lohn als Geschäftsführer der GmbH entfällt (BFH, BStBl II 1988 S. 167). Zwar ist Bollmann insoweit an sich Steuerschuldner der Lohnsteuer, er wird jedoch als Haftender für die Verpflichtung der GmbH in Anspruch genommen, die Lohnsteuer für den Arbeitnehmer zu entrichten. Es besteht im Ergebnis also eine Haftung für einen Haftungsanspruch nach § 42d EStG.

Für die pauschalierte Lohnsteuer (§ 40 Abs. 1 Nr. 2 EStG) haftet der Geschäftsführer nur insoweit, als er das Finanzamt gegenüber den anderen Gläubigern benachteiligt (BFH, BStBl II 1990 S. 767).

In der Nichtabführung der Lohnsteuer bei Fälligkeit liegt zudem eine Ordnungswidrigkeit nach § 380 AO. Das gilt nach § 26b UStG auch für die Nichtzahlung der Umsatzsteuer, die in einer Rechnung ausgewiesen worden ist.

2. Haftung für die Umsatzsteuer

Der Geschäftsführer muss, um eine Haftung nach §§ 69, 34 AO zu vermeiden, bei Zahlungsschwierigkeiten die Umsatzsteuer-Schulden etwa im gleichen Verhältnis wie andere Schulden begleichen (Grundsatz der

anteiligen Tilgung; BFH BStBl II 1984 S. 776). Die Berechnung der Haftungssumme ist zeitraumbezogen (also nicht stichtagsbezogen) und überschlägig vorzunehmen. Ungleichmäßigkeiten in der Zahlungsfähigkeit des Unternehmers während des Haftungszeitraumes können durch pauschale Abschläge ausgeglichen werden (BFH, BStBl II 1985 S. 539; BFH, BStBl II 1986 S. 657; BFH, BStBl II 1988 S. 172). Vom Finanzamt verrechnete Vorsteuerüberschüsse sind dabei als Zahlungen des Steuerpflichtigen auf die Umsatzsteuerschuld anzusetzen (BFH, BStBl II 1990 S. 201).

Umstritten war, in welchem Umfang die Lohnsteuer und Lohnzahlungen in die Vergleichsrechnung zur Ermittlung der anteiligen Tilgungsquote einzubeziehen sind. Nach BFH, BStBl II 2008 S. 508 sind bei der Ermittlung der Haftungsquote für die Umsatzsteuer nur die im Haftungszeitraum getilgten Lohnsteuern weder bei den Gesamtverbindlichkeiten noch bei den geleisteten Zahlungen zu berücksichtigen. Eine Tilgungsvordringlichkeit – mit der Folge der Nichtberücksichtigung einer Zahlung bei der Ermittlung der Haftungsquote – ist dagegen nicht bei den Löhnen und den darauf entfallenden sonstigen Abgaben mit Ausnahme der gezahlten Lohnsteuer anzuerkennen.

Lösung nach BFH:

Tilgungsquote für Umsatzsteuer: 300.000 EUR zu 900.000 EUR = 33 %

Haftung für:

Lohnsteuer 60.000 EUR (voll)

Umsatzsteuer 10.000 EUR (33 % von 30.000 EUR)

3. Haftung für die Säumniszuschläge

Die Säumniszuschläge gehören zu den Ansprüchen aus dem Schuldverhältnis. Die Haftung ist grundsätzlich zu bejahen. Bei Säumniszuschlägen für die Nichtzahlung der Lohnsteuer gelten aufgrund des § 69 Satz 2 AO die gleichen Grundsätze wie für die Haftung bei der Lohnsteuer; bei Säumniszuschlägen für die Umsatzsteuer gilt der Grundsatz der anteiligen Tilgung.

Sollten die Liquiditätsschwierigkeiten zur Zahlungsunfähigkeit der GmbH geführt haben, so müssten ihr zumindest die Hälfte der Säumniszuschläge aus sachlichen Billigkeitsgründen erlassen werden. Wegen der Akzessorietät der Haftung muss das auch für den Haftenden gelten (BFH, BStBl II 1988 S. 859; BFH, BStBl II 1989 S. 315; BFH, BStBl II 1998 S. 7), so dass dann insoweit eine Haftung für die Säumniszuschläge nicht in Betracht kommt.

Wird die Lohnsteueranmeldung nicht fristgerecht abgegeben und wird deshalb ein Verspätungszuschlag festgesetzt, gilt der Grundsatz der anteiligen Tilgung (BFH, BStBl II 2001 S. 271).

b Haftung des Dr. Krüger

Der BFH hat in zwei Urteilen (BFH, BStBl II 1984 S. 776; BFH, BStBl II 1986 S. 384) entschieden, dass bei einer Verteilung der Geschäfte der GmbH auf mehrere Geschäftsführer durch Gesellschaftsvertrag, förmlichen Gesellschafterbeschluss oder Geschäftsordnung die Verantwortung eines Geschäftsführers für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten, die diesem nicht zugewiesen sind, zwar nicht aufgehoben, aber begrenzt werden kann. Die Begrenzung der Verantwortlichkeit gilt insoweit und so lange, als kein Anlass besteht, an der exakten Erfüllung der steuerlichen Verpflichtung durch den hierfür zuständigen Geschäftsführer zu zweifeln. Die Verteilung der Geschäfte erfordert eine vorweg getroffene, eindeutige – und damit schriftliche – Regelung, damit nicht im Haftungsfall jeder Geschäftsführer auf die Verantwortung eines anderen verweist (BFH, BStBl II 1984 S. 776, 778). Nach BFH, BFH/NV 1998 S. 11 darf sich der Geschäftsführer auch bei laufenden Geschäften nur auf deren Ordnungsmäßigkeit verlassen, wenn der Mitgeschäftsführer persönlich vertrauenswürdig ist, der Geschäftsführer generelle Kenntnis davon hat, dass die Geschäftsführung des Mitgeschäftsführers ordnungsmäßig ist und die Gewähr besteht, dass der Geschäftsführer bei Verdacht einer drohenden Illiquidität informiert wird.

Ob Dr. Krüger nach diesen Grundsätzen haftet, lässt sich aus dem Sachverhalt nicht abschließend entscheiden.

Die für das Verhältnis mehrerer Geschäftsführer entwickelten Grundsätze für die Möglichkeit einer Begrenzung der Verantwortlichkeit des gesetzlichen Vertreters einer juristischen Person durch eine Verteilung der Aufgaben innerhalb derselben gelten auch für die Übertragung steuerlicher Pflichten einer juristischen Person (z. B. eines Vereins) auf deren Abteilungen (BFH, BStBl II 2003 S. 556).

c Haftung des Petersen

Der Prokurist Petersen haftet nicht nach § 69 AO. Ein Prokurist hat zwar eine auch in vermögensrechtlicher Beziehung umfassende Vertretungsmacht (man sagt, er sei das „andere Ich des Kaufmanns“), jedoch werden die steuerlichen Pflichten eines Prokuristen durch den ihm zugewiesenen Aufgabenkreis begrenzt, soweit der Prokurist nicht außerhalb dieses Aufgabenkreises aufgetreten ist (BFH, BStBl II 1985 S. 147). Petersen ist daher im vorliegenden Fall keine Person i. S. d. § 35 AO.

- 4 Hier wird die grob schuldhaftes Pflichtverletzung des Bollmann – Nichtabgabe der Steueranmeldungen – durch den Umstand verdrängt, dass Bollmann keine Mittel zur Zahlung von Steuern zur Verfügung standen. Auch bei ordnungsmäßiger Abgabe der Anmeldungen wären die Rückstände entstanden. Eine Haftung des Vertreters kommt daher nur in Betracht, wenn beim Vertretenen entsprechende Mittel vorhanden sind (BFH, BFH/NV 1989 S. 409). Die Haftung des Bollmann bemisst sich