

---

**Datum:** 20.11.2019  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 9. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 9 K 315/17 K  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2019:1120.9K315.17K.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Der Haftungsbescheid vom 20.5.2014 und das Leistungsgebot vom 13.7.2016, beide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.1.2017 sowie in Gestalt des Änderungsbescheides vom 10.4.2018 werden aufgehoben.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

---

## Tatbestand

Streitig ist zwischen den Beteiligten die Rechtmäßigkeit eines Haftungsbescheides. 1

Am 29.12.2000 gründeten u.a. die Herren B und C eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die sog. D GbR (hier nachfolgend bezeichnet als GbR 2000). Durch Vertrag vom 8.12.2006 schlossen sich die Herren B, C, E, F und der Kläger zwecks gemeinsamer Berufsausübung zu einer GbR unter der Bezeichnung Sozietät D GbR zusammen. Der Vertrag stand gemäß § 21 unter der aufschiebenden Bedingung, dass der Kaufvertrag über einen Sozietätsanteil von Herrn D an der GbR 2000 rechtswirksam zustande komme. 2

Der Kaufvertrag über einen 25%igen Anteil an der GbR 2000 zwischen Herrn D einerseits und den Herren B, C, E, F und dem Kläger andererseits trägt das Datum des 8.1.2007. Zwischen den Beteiligten besteht Streit über die Frage, ob die Vereinbarung im Juli 2007 auf das genannte Datum zurückdatiert wurde.

Seit Mitte 2007 firmierte die Gesellschaft als „D G GbR“. Herr F und Herr B waren für diese als Steuerberater bzw. Wirtschaftsprüfer tätig. Herr B schied zum 30.9.2009 aus der GbR aus, Herr F im Außenverhältnis zum 31.12.2009. Wegen der Einzelheiten wird auf Punkt 3 des Protokolls der Gesellschafterversammlung vom 9.7.2009 Bezug genommen. 4

Mit Erklärung vom 12.3.2012 sprach der Kläger eine Kündigung der Gesellschaft aus. Im Zuge dieser Kündigung verließen er und fünf Rechtsanwalts- und Notargehilfinnen, zwei angestellte Rechtsanwälte und zwei freiberuflich tätige Rechtsanwälte die Kanzlei unter Mitnahme ihrer laufenden Mandate. Ob das Ausscheiden des Klägers aus der D G GbR wirksam war, ist zwischen den Beteiligten streitig gewesen. Unter dem 11.11.2019 schlossen der Kläger und die verbliebenen Gesellschafter der D G GbR diesbezüglich und wegen der sich aus dem Ausscheiden ergebenden Punkte einen Vergleichsvertrag, auf dessen Inhalt wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen wird. 5

Unter dem 22.6.2012 beschlossen die verbliebenen Gesellschafter die Auflösung der D G GbR mit Wirkung zum 31.7.2012. Zum Liquidator wurde Herr E bestellt. 6

Die mit Vertrag vom 2.11.2004 gegründete H AG hatte die Wirtschaftsberatung von Unternehmen und Privatpersonen zum Ziel. Beteiligt waren an ihr Herr T I zu 51 % und die J GmbH mit 49 % der Anteile. Gesellschafter der J GmbH waren wiederum Herr D zu 25 % und zu 75 % eine aus den Herren E, C, F, B sowie dem Kläger bestehende GbR. Geschäftsführer der J GmbH waren bis Mai 2008 der für die D G GbR tätige Rechtsanwalt K und ab Juni 2008 Herr F. Im September 2015 wurde die J GmbH wegen Vermögenslosigkeit im Handelsregister gelöscht. 7

Zunächst bestand der Vorstand der H AG allein aus Herrn T I. Ab August 2006 bzw. Dezember 2006 wurden zusätzlich Herr L und Herr M zu Vorstandsmitgliedern berufen. Dem Aufsichtsrat gehörten die Herren F, B und X I, der Vater von T I, an. Herr M schied im November 2008 aus dem Vorstand aus; dies wurde am 12.2.2009 in das Handelsregister eingetragen. Herr T I legte, nachdem zwischenzeitlich bereits Herr L sein Amt als Vorstand niedergelegt hatte, sein Amt als Vorstandsvorsitzender der H AG mit Erklärung vom 14.3.2009 nieder. Ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der H AG ist vom Amtsgericht N mit Beschluss vom ....10.2009 mangels einer die Kosten des Verfahrens deckenden Masse abgelehnt worden. Am ....5.2017 ist die H AG gemäß § 394 Abs. 1 des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit wegen Vermögenslosigkeit gelöscht worden. 8

Seit ihrer Gründung beschäftigte sich die H AG mit der Vermarktung eines durch die Herren F und B entwickelten Steuersparmodells („Steuerstrategie Null“), das auf der Inanspruchnahme von Abzugsbeträgen nach § 7g des Einkommensteuergesetzes (EStG) 2002 für mit ausländischen Unternehmen gebildeten atypischen stillen Gesellschaften in Verbindung mit der Nutzung von Steuervorteilen aus der Anwendung des Progressionsvorbehalts beruhte. Dabei sollten sich Anleger in der Bundesrepublik Deutschland mit Einlagen in Höhe von regelmäßig 5.000 € als atypische stille Gesellschafter an den ausländischen Unternehmen beteiligen. Den Anlegern wurde hierbei erläutert, der Einlagebetrag werde den ausländischen Unternehmen in voller Höhe zur Verfügung gestellt und auf Verlangen wieder an die Anleger zurückgezahlt. Die H AG sollte lediglich mit 25 % an der auf der Grundlage des 9

Geschäftsmodells eintretenden Steuerersparnis und hieran auch erst dann beteiligt werden, wenn die zugrunde liegenden Steuerbescheide in Bestandskraft erwachsen waren.

Aufgrund von Vortragsveranstaltungen gelang es der H AG im Jahre 2005 ca. 40 Anleger von dem Steuersparmodell zu überzeugen; in der Zeit von Anfang 2006 bis September 2007 vermittelte sie 800 bis 850 atypische stille Beteiligungen. 10

Tatsächlich wurden die Einlagebeträge nicht in vollem Umfang an die ausländischen Unternehmen weitergeleitet. Die H AG behielt regelmäßig eine Provision von 3.000 € ein, die sie in Höhe eines Teilbetrages von 1.500 € an „Korrespondenten“ (Mittelsmänner für die Beschaffung der ausländischen Investmentziele) weitergab. 11

Das Finanzgericht Münster versagte mit Urteil vom 30.8.2005 – 6 K 6539/03 F, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2006, 255, die Bildung einer Ansparrücklage nach dem beworbenen Konzept. Die hiergegen eingelegte Revision wies der Bundesfinanzhof (BFH) schlussendlich durch Urteil vom 11.7.2007 I R 104/05, BFHE 218, 323, BStBl II 2007, 957, zurück. 12

Auf Grundlage einer mit der H AG abgeschlossenen tatsächlichen Verständigung erließ der Beklagte (das Finanzamt --FA--) am 3.2.2009 entsprechend geänderte Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006, aus denen sich Nachzahlungen in einer Höhe von 1,17 Mio. € ergaben. Zudem ergingen Änderungsbescheide zum Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 2004 bis 2006. Die Bescheide gab das FA Herrn T I für die H AG bekannt. Die H AG legte gegen die Bescheide Einspruch ein, den das FA am 7.1.2010 als unbegründet zurückwies. Die Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung erfolgte gegenüber den Herren B und F als Aufsichtsratsmitglieder. Herr B und Herr F erhoben als Aufsichtsratsmitglieder H AG gegen diese Bescheide Klage vor dem Finanzgericht Münster (Aktenzeichen 9 K 489/10 K,G,U). Diese Klage nahmen sie mit Schriftsatz vom 7.4.2010 zurück. 13

Unter dem 22.7.2011 erließ das FA einen an die D G GbR gerichteten Duldungsbescheid. Hierdurch focht es eine am 20.4.2007 von der H AG zugunsten der GbR vorgenommene Überweisung eines Betrages in Höhe von 285.000,72 € nach § 3 Abs. 1 des Anfechtungsgesetzes (AnfG) an. Der Betrag war von der H AG aufgrund einer Rechnung der D G GbR vom 30.3.2007 auf deren Konto bei der ...sparkasse O überwiesen worden. Der Überweisung vorausgegangen war ein Mailverkehr zwischen Herrn B und Herrn F, nach dem diese ihren Gewinnanteil als Beratungsgebühr gegenüber der H AG abrechnen wollten. Auf den Mailverkehr vom 11. und 18.3.2007 wird insoweit Bezug genommen. 14

Das FA ging in dem Duldungsbescheid davon aus, dass ihm die H AG zu diesem Zeitpunkt Steuern und steuerliche Nebenleistungen in einer Höhe von 1.330.152,39 € schuldete. In dem Duldungsbescheid, auf den wegen der weiteren Einzelheiten verwiesen wird, ist u.a. ausgeführt, dass die Herren B und F als ausgeschiedene Gesellschafter mit gesonderten Duldungsbescheiden in Anspruch genommen würden. Die letztgenannten Duldungsbescheide hob das FA später allerdings mit dem Argument auf, dass die Zahlung der H AG nicht den Herren B und F persönlich, sondern der D G GbR zugutegekommen sei. 15

Gegen den an sie gerichteten Duldungsbescheid legte die D G GbR erfolglos Einspruch ein. Die anschließend erhobene Klage wies das Finanzgericht Münster durch Urteil vom 11.12.2015 – 6 K 3640/13 AO ab. Die wegen der Nichtzulassung der Revision erhobene Beschwerde wies der BFH durch Beschluss vom 17.8.2016 VII B 26/16 als unbegründet zurück. Wegen der Einzelheiten wird auf die Inhalte des Urteils und des Beschlusses Bezug 16

genommen.

Am 20.5.2014 erließ das FA einen an den Kläger adressierten Haftungsbescheid. Es führte darin aus, die D G GbR i.L. als Duldungsverpflichtete habe ihm gegenüber Rückstände aus dem Duldungsbescheid in Höhe von 285.000,72 € für Steuerrückstände der H AG. Für diese Rückstände hafte der Kläger neben der Entrichtungspflichtigen nach § 191 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 128 des Handelsgesetzbuches (HGB) analog. Da die D G GbR i.L. als Gesellschaft bürgerlichen Rechts geführt worden sei, sei § 128 HGB auf deren Gesellschafter analog anwendbar. Die in Liquidation befindliche Gesellschaft sei ihren Duldungspflichten bislang nicht nachgekommen. Bislang sei die Liquidation nicht abgeschlossen. Der Gesellschaft sei durch Beschluss des Finanzgerichts Aussetzung der Vollziehung gewährt worden. Es sei davon auszugehen, dass sie bis zum Abschluss des Hauptsacheverfahrens liquidiert worden sei, so dass die Vollstreckung zu diesem Zeitpunkt aussichtslos sein werde. Das FA ergänzte, der Kläger hafte neben den anderen Gesellschaftern als Gesamtschuldner nach § 44 AO. Soweit einer der Haftungsschuldner oder die Gesellschaft als Schuldner den ausstehenden Betrag zahle, entfalle eine Inanspruchnahme. Bis zur Tilgung der gesamten Rückstände blieben sämtliche Schuldner verpflichtet. Die Gesellschafter G, E, C, F und B erhielten ein Schreiben gleichen Inhalts. 17

Unter dem 14.6.2014 erging zudem die Zahlungsaufforderung gegenüber dem Kläger in Höhe von 282.000,72 €. Bereits entrichtete 3.000 € wurden von dem Betrag laut Haftungsbescheid abgezogen. 18

Gegen den Haftungsbescheid und die Zahlungsaufforderung legte der Kläger jeweils Einspruch ein. Diese wies das FA durch Einspruchsentscheidung vom 23.1.2017 als unbegründet zurück. Über die Begründung des Haftungsbescheides hinausgehend präziserte das FA, der Kläger hafte entsprechend § 128 HGB „kraft Gesetzes“ für die aus §§ 3 Abs. 1, 11 Abs. 1 Satz 2 AnfG i.V.m. § 989 BGB „kraft Gesetzes“ entstandene Verpflichtung der D G GbR auf Leistung von Wertersatz. Der Tatbestand des § 3 Abs. 1 AnfG sei durch die Zahlung seitens der H AG am 20.4.2007 erfüllt worden. 19

Der Erlass eines Haftungsbescheides gegen den Kläger sei möglich, weil der Duldungsbescheid ein Unterfall des Haftungsbescheides sei. Duldung sei die Pflicht, die Vollstreckung in Vermögensgegenstände zur Befriedigung einer fremden Leistungspflicht zu gestatten. Inhaltlich sei sie eine Einstandspflicht für eine fremde Leistungspflicht und somit der Sachhaftung (§§ 69 bis 77 AO) vergleichbar. Insofern handele es sich um eine modifizierte Form der Haftung. Das belegten auch die systematische Einordnung des § 77 AO, der Duldungspflichten behandle, sowie die Gleichstellung des Duldungs- und des Haftungsanspruchs in § 191 Abs. 1 AO im Hinblick auf die Durchsetzung per Bescheid. Bei der hier streitigen Haftung für eine Duldungsverpflichtung handele es sich deshalb um eine mehrstufige Haftung für die originären Steuerschulden der H AG („Haftung 2. Grades“). 20

Ohnehin erlaube der Wortlaut des § 191 Abs. 1 AO keinen Rückschluss auf Inhalt und Umfang der Haftungsschuld und somit auch keine Differenzierung zwischen Steuer- und Haftungsschuld (Hinweis auf BFH-Urteil vom 13.10.1994 VII R 23/94, BFH/NV 1995, 561). In § 191 AO würden nämlich ausschließlich die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für den Erlass von Haftungs- und Duldungsbescheiden und die Form dieser Bescheide geregelt. Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen seien hingegen nicht dieser Norm, sondern den steuerlichen und zivilrechtlichen Vorschriften zu entnehmen, so dass die Anwendung des § 191 Abs. 1 AO nicht auf die Haftung nur für den originären Steueranspruch beschränkt werden dürfe. Gerade § 128 HGB als materielle Rechtsgrundlage der Gesellschafterhaftung beziehe sämtliche auf Zahlung gerichteten Verbindlichkeiten der OHG ohne Rücksicht auf 21

den Rechtsgrund ihrer Entstehung ein (Hinweis auf BFH-Urteil vom 24.2.1987 VII R 4/84, BStBl II 1987, 363 Rn. 18). Entscheidend sei die Erkenntnis, dass die Haftung zweiten Grades letztlich eine Haftung für Steuerschulden darstelle.

Auch die teleologische Auslegung des § 191 Abs. 1 AO führe in der vorliegenden Konstellation zur Anwendbarkeit der Vorschrift. Diese wolle der Finanzverwaltung die Durchsetzung von Steueransprüchen erleichtern, indem hierfür bestehende Haftungs- und Duldungspflichten durch Bescheid geltend gemacht werden könnten (Hinweis insbesondere auf das BFH-Urteil in BStBl II 1987, 363). Im Interesse der Allgemeinheit an einer effektiven Steuererhebung munde der Gesetzgeber dem Dritten die Konfrontation mit einem hoheitlichen Verwaltungsverfahren zu, wenn dessen Einstandsverpflichtung ohnehin schon kraft Gesetzes entstanden sei. Die entscheidenden Aspekte dieser Interessenabwägung seien einerseits der Umstand, dass es letztlich um die Tilgung einer Steuerschuld gehe (Akzessorietät der Haftung/Duldung), andererseits dass der Dritte kraft Gesetzes dafür einstehen müsse. Dieses Konzept rechtfertige die Anwendung des § 191 Abs. 1 AO auch im Rahmen einer mehrstufigen Haftungs- und Duldungskette. 22

Das FA habe auch sein Entschließungs- und Auswahlermessen zutreffend ausgeübt. Die GbR sei ihrer Duldungsverpflichtung nicht nachgekommen. Sowohl im Hinblick auf die unklare Vermögenslage und den Beginn ihrer Liquidation als auch im Hinblick auf deren Widerstand gegen den Duldungsbescheid und die damit verbundenen Verzögerungen habe die Gefahr bestanden, dass die Durchsetzung der Ansprüche aus dem Duldungsbescheid gegen die GbR selbst erheblich erschwert würden. Inzwischen habe sich diese Einschätzung bestätigt. Auch die Ausführungen hinsichtlich des Auswahlermessens seien zutreffend. Die übrigen Gesellschafter der D G GbR seien ebenfalls in Haftung genommen worden. Diese Handhabung entspreche dem Sinn und Zweck der Gesamtschuldnerschaft. Es sei kein Grund erkennbar, gerade den Kläger zu verschonen. 23

Der Kläger sei auch zu Recht auf Zahlung in Anspruch genommen worden. Die D G GbR befinde sich in Liquidation. Sie sei vermögenslos und das Restvermögen vollständig verwertet worden. Somit müsse davon ausgegangen werden, dass die Vollstreckung gegen sie aussichtslos sein werde. Die Gesellschaft sei auch nicht durch die Partnerschaftsgesellschaft fortgeführt worden (Hinweis auf das Urteil des Finanzgerichts Münster in dem Verfahren 12 K 4555/10 F). Die vorangehenden Ausführungen zum Entschließungs- und Auswahlermessen träfen in gleicher Weise auf die Zahlungsaufforderung zu. 24

Daraufhin hat der Kläger mit dem Ziel der Aufhebung des Haftungsbescheids und der Zahlungsaufforderung Klage erhoben. Der Kläger meint, der Erlass eines Haftungsbescheids sei aus verfahrensrechtlichen Gründen ausgeschlossen. Die GbR habe die Duldung der Vollstreckung hinnehmen müssen, aber nicht für eine Steuer haftet. Mit dem Fall einer Haftung zweiter Stufe sei der vorliegende Fall nicht vergleichbar, zumal dem Duldungsverpflichteten Einwände gegen die zu Grunde liegende Steuerschuld abgeschnitten seien. Insoweit --so der Kläger-- nehme er Bezug auf das BFH-Urteil vom 1.3.1988 VII R 109/86. Soweit das FA meine, dass die Voraussetzungen des § 128 HGB vorlägen, könne eine Inanspruchnahme allein nach zivilrechtlichen Maßgaben versucht werden. Zwar ermögliche der BFH auch eine sog. Haftung zweiter Stufe (Hinweis auf BFH-Urteil vom 24.2.1987 VII R 4/84). Allerdings gehe es auch hier um eine Haftung für einen Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis. Das sei hier nicht der Fall. 25

Im Hinblick auf den Duldungsbescheid sei zu ergänzen, dass dieser seinerseits rechtswidrig sei, weil es sich bei der D G GbR nicht um die richtige Adressatin handele. Der 26

Duldungsbescheid hätte an die D GbR gerichtet werden müssen, die bis Ende Juni 2007 (d.h. bis zum tatsächlichen Abschluss des Gesellschaftsvertrages betreffend die D G GbR) bestanden habe. Da er nicht Gesellschafter der D GbR gewesen sei --so der Kläger-- könne er auch nicht nach § 128 HGB Haftungsschuldner sein.

Darüber hinaus sei darauf hinzuweisen, dass das FA den Sachverhalt nicht zutreffend ermittelt habe und der Haftungsbescheid daher ermessensfehlerhaft sei. Das FA verweise zu Unrecht allein auf die Zahlung der D G GbR und den Umstand, dass diese i.Ü. vermögenslos sei. Dies alles geschehe vor dem Hintergrund, dass streitig sei, inwieweit die D G Partnerschaftsgesellschaft Rechtsnachfolgerin der mit Duldungsbescheid in Anspruch genommenen GbR geworden sei. Die Partnerschaftsgesellschaft habe das gesamte Vermögen der GbR übernommen. Obwohl ihm dies möglich sei, habe das FA hierzu keinerlei Ermittlungen angestellt. Es habe sich nicht auf die lapidare Auskunft des Liquidators verlassen dürfen, durch die Zahlung der 3.000 € sei das ganze Vermögen der GbR aufgebraucht. 27

Außerdem macht der Kläger weitere Fehler bei der Ermessensausübung geltend (u.a. eine fehlende Prüfung der Haftungsanspruchnahme der Herren D, P und E, sowie eine fehlende Prüfung einer Anfechtung nach § 3 Abs. 1 AnfG gegenüber D und C); auf das Vorbringen in den Schriftsätzen vom 27.2.2018 und 26.9.2018 wird insoweit Bezug genommen. 28

Hilfsweise, so der Kläger, sei er der Ansicht, dass der Haftungsbescheid nichtig sei. Vorliegend fehle es sowohl im Haftungsbescheid als auch in der Zahlungsaufforderung an der Angabe der festgesetzten Steuer nach Art, besteuertem Sachverhalt und Erhebungszeitraum. Der Duldungsbescheid sei ihm, dem Kläger, bis zum Erlass des streitgegenständlichen Haftungsbescheids nicht bekannt gegeben worden. Daher sei für ihn auch nicht erkennbar gewesen, für welche Duldungspflicht er einzustehen habe. Selbst wenn der Sachverhalt in der Einspruchsentscheidung näher erläutert worden sei, sei dies nicht ausreichend, um aus einem unwirksamen einen wirksamen Haftungsbescheid zu machen. 29

Die Steuerbescheide der H AG seien ebenfalls nichtig. Das gelte namentlich für die Umsatzsteuerbescheide. Die tatsächliche Verständigung sei kurz vor Weihnachten nur abgeschlossen worden, um die Untersuchungshaft des Herrn I zu beenden. Umsatzsteuer habe bei der H AG gar nicht entstehen können, weil die Vermittlungsleistungen steuerfrei seien. Die Erfassung der Säumniszuschläge entspreche nicht dem Gebot der inhaltlichen Bestimmtheit; es sei nicht klar, auf welche Verspätungszuschläge und Zinsen sich der Duldungsbescheid beziehen solle. Ferner sei nicht deutlich, auf welchen Teil der im Duldungsbescheid genannten Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sich sowohl der Duldungsbescheid selbst als auch der Haftungsbescheid beziehe. Erst recht unverständlich werde es, wenn in der Einspruchsentscheidung die Steuerschulden nicht mit 1.330.152,39 €, sondern mit 1.638.366,10 € beziffert würden. 30

Schließlich sei auch das Leistungsgebot ermessensfehlerhaft. Sollte sich ergeben, dass das FA keine Vollstreckungsmaßnahmen gegen die GbR durchgeführt habe, so sei das Leistungsgebot bereits aufgrund dessen rechtswidrig. Ferner habe das FA bislang eine Aufrechnungssituation aufgrund eines Umsatzsteuererstattungsanspruchs in Höhe von 23.751,72 € der D G GbR gegen das FA nicht berücksichtigt. 31

Der Kläger beantragt, 32

den Haftungsbescheid vom 20.5.2014 und das Leistungsgebot vom 13.7.2016, beide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.1.2017 sowie in Gestalt der 33

Änderungsbescheide vom 10.4.2018, aufzuheben.

Das FA beantragt, 34

die Klage abzuweisen. 35

Zur Begründung verweist es auf die Einspruchsentscheidung. 36

Über die Entwicklung der GbR/Partnerschaft sei bereits durch Urteil des Finanzgerichts Münster in dem Verfahren 12 K 4555/10 F entschieden worden. Auch sei mit Urteil des Landgerichts Münster vom ....9.2016 – .... O .../16 die Gesellschafterstellung des Klägers bestätigt worden. 37

Soweit der Kläger geltend mache, die GbR befinde sich nicht in Liquidation, werde abermals auf die Feststellungen in dem Urteil zu dem Verfahren 12 K 4555/10 F Bezug genommen. 38

Soweit vorgetragen werde, es habe über eine Inanspruchnahme von Herrn D nachgedacht werden müsse, sei auf das Schreiben des Klägers vom 5.5.2011 hinzuweisen, in dem der Kläger für Herrn D vorgetragen habe, dieser sei zum 31.12.2006 aus der Gesellschaft ausgeschieden. 39

Unter dem 10.4.2018 hat das FA den Haftungsbescheid gemäß § 130 Abs. 1 AO teilweise in Höhe von 172.200 € zurückgenommen. Die Haftungssumme betrage noch 112.800,72 €. Wegen des Leistungsgebots zum Haftungsbescheid werde auf die Zahlungsaufforderung vom 14.6.2016 Bezug genommen. Die Zahlungsaufforderung bleibe in Höhe von 112.800,72 € bestehen. Die Vollziehung des Haftungsbescheides sowie die Zahlungsaufforderung blieben weiterhin ausgesetzt ab Fälligkeit bis einen Monat nach Bekanntgabe der Entscheidung über die am 12.9.2016 eingelegte Klage. 40

Der Sach- und Streitstand ist am 17.9.2018 mit den Beteiligten erörtert worden. Am 20.11.2019 hat eine mündliche Verhandlung stattgefunden. Wegen der Einzelheiten wird auf die Inhalte des Protokolls Bezug genommen. 41

## Entscheidungsgründe

Die Klage ist zulässig und begründet. Die Haftungsinanspruchnahme des Klägers und die Zahlungsaufforderung sind rechtswidrig und verletzen ihn in seinen Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 42

I. Der Erlass eines Haftungsbescheides ist in der vorliegenden Konstellation dem Grunde nach ausgeschlossen. Wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner), kann durch Haftungsbescheid, wer kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Vollstreckung zu dulden, kann durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen werden (§ 191 Abs. 1 Satz 1 AO). Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Denn der Kläger soll nicht für eine Steuer i.S. dieser Vorschrift haften. 43

1. Obwohl § 191 Abs. 1 Satz 1 AO den Begriff der Steuer verwendet, der in § 3 Abs. 1 44

AO legaldefiniert ist, ist unstreitig, dass sinngemäß auch sonstige Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis i.S. des § 37 Abs. 1 AO erfasst werden, insbesondere also Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO), soweit für derartige Beträge materiell- 45

rechtlich gehaftet wird (BFH-Urteile vom 24.2.1987 VII R 4/84, BFHE 149, 125, BStBl II 1987, 363, und vom 28.10.2008 VII R 32/07, BFH/NV 2009, 355; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 191 AO Rz. 16; Jatzke in Gosch, § 191 AO Rz. 4; Specker in Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 191 Rz. 12). Da eine Haftung --jedenfalls sinngemäß-- für sämtliche Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis in Betracht kommt, ist auch eine Haftungsinanspruchnahme für die Haftungsschuld eines Dritten denkbar (sog. Haftung zweiten Grades; in diesem Sinne BFH-Urteil vom 13.10.1994 VII R 23/94, BFH/NV 1995, 561; Boeker, a.a.O., Rz. 17; Klein/Rüsken, AO, 14. Aufl. 2018, § 191 Rz. 8; Specker, a.a.O.). Darüber hinaus ist anerkannt, dass § 191 Abs. 1 Satz 1 AO als verfahrensrechtliche Bestimmung keine Begrenzung der Haftung bewirken soll. Soweit nur für eine Steuer oder steuerliche Nebenleistungen nach materiellen Bestimmungen gehaftet wird, kann eine Inanspruchnahme durch Bescheid erfolgen (Koenig/Intemann, AO, 3. Aufl. 2014, § 191 Rz. 34). Hiervon ausgehend kann ein Haftungsbescheid auf sämtliche Haftungstatbestände, mögen sie aus dem steuerlichen Verfahrensrecht oder dem Zivilrecht stammen, gestützt werden (BFH-Urteil vom 27.6.1989 VII R 100/86, BFHE 158, 1, BStBl II 1989, 952).

2. Im vorliegenden Fall soll der Kläger über § 128 HGB nicht für einen Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis, sondern für eine Duldungsverpflichtung der D G GbR in Haftung genommen werden, die nicht unter den vorstehend definierten „Steuer“-Begriff des § 191 AO subsumiert werden kann. Wenn auch der Duldungsbescheid wegen nicht getilgter Steueransprüche erlassen worden ist, ist er --anders als ein Haftungsbescheid-- nicht Grundlage der Verwirklichung eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis (BFH-Urteil vom 1.3.1988 VII R 109/86, BFHE 152, 321, BStBl II 1988, 408; BFH-Beschluss vom 17.8.2016 VII B 26/16, n.v.). § 37 Abs. 1 AO kann vielmehr entnommen werden, dass die Duldungspflicht selbst nicht zu den Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis zählt (vgl. auch die Nichterwähnung der Duldungsbescheide in § 218 Abs. 1 AO). Inhaltlich muss der Duldungspflichtige lediglich wegen fremder Schulden die Vollstreckung in das eigene Vermögen dulden (Boeker, a.a.O., Rz. 175). 46

Auch unter Einbeziehung des § 191 Abs. 1 Satz 2 AO kann die Duldungspflicht --anders als das FA meint-- nicht als Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis betrachtet werden. Gemäß § 191 Abs. 1 Satz 2 AO erfolgt die Anfechtung wegen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis außerhalb des Insolvenzverfahrens grundsätzlich durch Duldungsbescheid. Dem kann jedoch nicht etwa entnommen werden, dass die Vorschrift den Begriff des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis um die Duldungspflichten erweitert. Der Umstand, dass die Anfechtung anlässlich einer Vollstreckung wegen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis erklärt wird, sagt über die Qualifikation des durch die Anfechtung entstehenden Rechtsverhältnisses nichts aus. Der Regelungsgrund für § 191 Abs. 1 Satz 2 AO war vielmehr ein anderer. Der Gesetzgeber hat hierdurch konstitutiv bestimmt, dass die Anfechtung außerhalb des Insolvenzverfahrens grundsätzlich durch Duldungsbescheid erfolgt (und erfolgen muss), obwohl es sich um eine Anfechtung nach dem zivilrechtlichen Anfechtungsgesetz handelt (so auch Beschlüsse des Bundesgerichtshofs vom 27.7.2006 IX ZB 141/05, Der Betrieb 2006, 1894, und vom 21.9.2006 IX ZB 187/05, juris; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 25.1.2017 – 9 C 30/15, BVerwGE 157, 203; Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 191 AO Nr. 6; a.A. BFH-Beschluss vom 1.12.2005 VII B 95/05, BFH/NV 2006, 701: Wahlrecht der Finanzbehörde). 47

Für die Einbeziehung der Duldungspflichten unter den Begriff der Steuer i.S. des § 191 Abs. 1 Satz 1 AO spricht auch nicht, dass der Duldungsverpflichtete Steuerpflichtiger i.S. des § 33 Abs. 1 letzte Alternative AO ist. Maßgeblich für die Qualifikation als Steuerpflichtiger ist, dass der Betreffende durch Steuerverwaltungsakt als Schuldner einer Leistung herangezogen 48

wird, die über die Erfüllung steuerlicher Mitwirkungspflichten i.S. des § 33 Abs. 2 AO hinausgeht (BFH-Urteil vom 14.10.1999 IV R 63/98, BFHE 190, 37, BStBl II 2001, 329). Damit ist der Begriff des Steuerpflichtigen weiter als der des Anspruches aus dem Steuerschuldverhältnis: Zwar ist jeder Steuerschuldner ein Steuerpflichtiger i.S. des § 33 Abs. 1 AO, nicht jeder Steuerpflichtige ist aber zugleich Steuerschuldner.

3. Der Senat vermag dem FA nicht in seiner Auffassung zu folgen, nach seinem Sinn und Zweck müsse § 191 Abs. 1 Satz 1 AO auch eine Haftung für Duldungspflichten erlauben. Die Möglichkeiten für eine analoge Anwendung der Vorschrift würden in diesem Fall überspannt. Es fehlt insoweit an der planwidrigen Regelungslücke des Gesetzes. 49

a) Eine planwidrige Regelungslücke besteht nur, wo das Gesetz, gemessen an seinem eigenen Ziel und Zweck, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist und eine Ergänzung nicht einer dem Gesetz gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht (BFH-Urteile vom 21.10.1997 IX R 29/95, BFHE 184, 466, BStBl II 1998, 142; vom 21.10.1999 I R 66/98, BFHE 190, 390, BStBl II 2000, 288; vom 19.12.2007 I R 52/07, BFHE 220, 180, BStBl II 2008, 431; vom 1.7.2009 I R 76/08, BFHE 225, 566, BStBl II 2010, 1061; vom 13.5.2013 I R 39/11, BFHE 241, 1, BStBl II 2016, 434). 50

b) Eine solche Ergänzungsbedürftigkeit im Hinblick auf die konkret vorliegende Situation kann der erkennende Senat unter Einbeziehung von Sinn und Zweck des § 191 Abs. 1 Satz 1 AO nicht feststellen. 51

aa) § 191 Abs. 1 Satz 1 AO stellt eine notwendige verfahrensrechtliche Ergänzung des konkreten Haftungstatbestandes dar (BFH-Urteile in BFHE 149, 125, BStBl II 1987, 363, und vom 23.9.2009 VII R 43/08, BFHE 226, 391, BStBl II 2010, 215; Specker, a.a.O., Rz. 2). Einerseits enthält die Vorschrift die (aus Gründen des Vorbehalts des Gesetzes) notwendige Befugnis (hierzu BVerwG-Urteil vom 22.11.1994 – 1 C22/92, Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht --NZA-- 1994, 374; Kyrill-Alexander/Schwarz in Fehling/Kastner/Störmer, Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2016, § 35 VwVfG Rz. 17; Stelkens in Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 9. Aufl. 2018, § 35 Rz. 25 ff.; von Alemann/Scheffczyk in Bader/Ronellenfitsch, BeckOK VwVfG, § 35 Rz. 95 ff.), eine den Steuerpflichtigen belastende Folge durch Verwaltungsakt anzuordnen (BFH-Urteil in BFH/NV 1995, 561), andererseits ordnet sie an, dass die Inanspruchnahme nur nach Ausübung pflichtgemäßen Ermessens erfolgen darf, also nicht allein die Erfüllung des Haftungstatbestandes ausreicht. 52

bb) Die Tatsache, dass § 191 Abs. 1 Satz 1 AO die ausdrückliche Befugnis enthält, in zwei ausdrücklich benannten Fällen durch Verwaltungsakt und damit einseitig handelnd Belastungen des Steuerpflichtigen zu begründen, führt zu dem Schluss, dass es sich um abschließend benannte Fälle handeln soll. Dabei wird nicht verkannt, dass es rechtspolitisch möglich und sinnvoll erscheinen mag, auch eine Haftung für Duldungspflichten durch Bescheid geltend machen zu können, um der Finanzverwaltung die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis zu erleichtern, zumal speziell § 191 Abs. 1 Satz 2 AO zur Vermeidung erheblichen Aufwandes bei den Amtsgerichten und der Finanzverwaltung eingeführt geführt wurde (Bundestags-Drucksache 14/1514, S. 48). Diese --eher der Vergleichbarkeit der Interessenlage zuzuordnende Betrachtung-- vermag aber an dem Befund, dass der Gesetzgeber de lege lata durch die Ausdifferenzierung in § 191 Abs. 1 Satz 1 AO das Feld der Verwaltungsaktbefugnis abgesteckt hat, nichts zu ändern. Bestärkt wird diese Sicht durch den Umstand, dass eine dem § 191 Abs. 1 Satz 1 AO vergleichbare Regelung in der Reichsabgabenordnung (RAO) noch nicht enthalten war und § 97 Abs. 2 RAO in verfahrensrechtlicher Hinsicht allein vorsah, dass die Vorschriften für die Steuerpflichtigen sinngemäß für diejenigen gelten sollten, die nach den Steuergesetzen 53

neben den Steuerpflichtigen oder an deren Stelle persönlich für die Steuer hafteten. Indem der Gesetzgeber bei der Schaffung der Abgabenordnung nun das Haftungsverfahren in § 191 AO schuf und bei dieser Gelegenheit auch die Inanspruchnahme für Duldungspflichten durch Duldungsbescheid explizit in das Gesetz aufnahm, hatte er Anlass, sich über den Umfang der Verwaltungsaktbefugnis --auch im Hinblick-- auf die Abstimmung der beiden in § 191 Abs. 1 Satz 1 AO genannten Fälle zueinander Gedanken zu machen. Auch bei der Einfügung des § 191 Abs. 1 Satz 2 AO durch das Gesetz zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften (Steuerbereinigungsgesetz 1999 – StBereinG 1999) vom 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601) hat der Gesetzgeber nicht zu erkennen gegeben, dass er den Begriff der „Steuer“ in Satz 1 weiter verstanden wissen wollte, als er inzwischen durch die Rechtsprechung ausformuliert worden war. Hinzu kommt, dass es bei dem vom FA angedachten Wege auch nicht um eine nahe liegende Lückenschließung geht, sondern das FA dem Begriff der Steuer (bzw. den Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis) die Duldungspflicht gleichstellen will, die systematisch etwas vollkommen anderes als eine Steuer oder eine steuerliche Nebenleistung ist. Während durch die Haftung eine dritte Person als Schuldner eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) neben den originären Steuerschuldner tritt, gehört die Duldungspflicht systematisch in den Bereich der Vollstreckung des sechsten Teils der Abgabenordnung (zutreffend Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 191 AO Rz. 1). Sie kann nicht etwa als sachlich beschränkte Haftung begriffen werden, weil der Duldungspflichtige nicht mit seinem gesamten Vermögen, sondern nur eingeschränkt mit einem bestimmten Vermögensgegenstand für eine Steuerschuld zahlen muss. Anders als den Haftungsschuldner trifft den zur Duldung Verpflichteten grundsätzlich gerade keine aktive Leistungspflicht; er muss lediglich die Vollstreckung und Verwertung eines konkreten Vermögensgegenstandes (passiv) hinnehmen (Jatzke in Gosch, § 191 AO Rz. 11; Loose, a.a.O., Rz. 2; Specker, a.a.O., Rz. 330; so auch Koenig/Intemann, a.a.O., Rz. 3). Dass hinsichtlich des Wertersatzanspruchs etwas anderes gilt, weil insoweit ein Zahlungsanspruch des Anfechtenden besteht (vgl. Kirchhof, Münchener Kommentar Anfechtungsgesetz, § 13 Rz. 37), vermag an dem grundsätzlich passivischen Charakter der Duldungspflicht nichts zu ändern. Insofern sind auch Ausführungen in der Literatur jedenfalls missverständlich, die in der Duldung einen Unterfall der Haftung sehen (so Boeker, a.a.O., Rz. 7; Koenig/Intemann, a.a.O.). Allein die Einordnung der Duldungspflicht gemäß 77 AO in den „Vierten Abschnitt. Haftung“ rechtfertigt keinen anderen Schluss.

Die Planwidrigkeit der Regelungslücke allein damit zu begründen, dass andernfalls die Durchsetzung des FA erschwert würde, weil die Durchsetzung durch Verwaltungsakt für dieses einfacher ist, vermag den Senat nicht zu überzeugen. Ebenso wenig lässt sich argumentieren, dass speziell Haftungsansprüche aus dem weit gefassten § 128 HGB hinsichtlich des Rechtswegs und der Art ihrer Durchsetzung den Grundsätzen folgen sollten, die für die Inanspruchnahme der Gesellschaft gelten, um Parallelverfahren in verschiedenen Gerichtszweigen (Zuständigkeit der Finanzgerichte betreffend die Inanspruchnahme der duldungspflichtigen Gesellschaft, Zuständigkeit der Zivilgerichte betreffend die Haftungsinanspruchnahme der Gesellschafter nach § 128 HGB) zu vermeiden (anders aber wohl zum Sozialrecht Urteil des Bundessozialgerichts vom 7.12.1983 7 RAr 20/82, BSGE 56, 76). Derartige Überlegungen mögen aus Sicht des FA zutreffend sein, würden aber den Grundsatz, dass die Verwaltungsaktbefugnis gesetzlich geregelt sein muss, aushöhlen. Zwar mag nicht stets eine ausdrückliche gesetzliche Befugnis zum Erlass von Bescheiden erforderlich sein, sondern eine solche kann des Weiteren nach dem Gesetzeszusammenhang unmittelbar daraus folgen, dass ein bestimmtes Rechtsverhältnis öffentlich-rechtlich ausgestaltet ist (BVerwG-Urteil in NZA 1994, 374). Auch ist es für die Verwaltung stets einfacher, eine einseitige Regelung zu erlassen, als etwa --wie hier-- den mühsamen Weg zu den ordentlichen Gerichten unter Geltung des Beibringungsgrundsatzes

beschreiten zu müssen. Gerade wenn der Gesetzgeber sich zum Inhalt und Umfang der Verwaltungsaktbefugnis Gedanken macht und diese --wie in § 191 Abs. 1 AO (und damit anders als im Sozialrecht)-- ausdifferenziert regelt, kann ihm nicht unter Praktikabilitäts Gesichtspunkten unterstellt werden, nicht eine insoweit abschließende Regelung getroffen zu haben.

Dem kann nicht entgegen gehalten werden, dass der Begriff der Steuer ohnehin bereits erweiternd ausgelegt wird (unter I.1.), der BFH den Begriff der Steuer m.a.W. nicht streng i.S. des § 3 Abs. 1 AO auslegt, soweit die materiell-rechtliche Haftungsnorm eine Haftung auch für sonstige Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis vorsieht. Dies wird man insoweit im Hinblick auf den verfahrensrechtlichen Charakter des § 191 Abs. 1 Satz 1 AO hinnehmen können, der durch die materiellen Bestimmungen inhaltlich aufgefüllt wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 149, 125, BStBl II 1987, 363; Klein/Rüsken, AO, 14. Aufl. 2018, § 191 Rz. 7). Insoweit könnte es nicht überzeugen, warum bspw. in den Fällen des § 69 AO die Inanspruchnahme für die Steuer i.S. des § 3 Abs. 1 AO durch Haftungsbescheid geltend gemacht werden könnte, dies aber im Hinblick auf die sonstigen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, die § 69 AO ausdrücklich einbezieht, aber nicht möglich wäre (ähnlich Specker, a.a.O., Rz. 12). In diesen Fällen muss § 191 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. den steuerrechtlichen Haftungstatbeständen betrachtet werden. 55

Damit beschränkt sich der BFH aber darauf, eine Kongruenz zwischen dem materiellrechtlichen Haftungstatbestand aus dem Steuerrecht und der verfahrensrechtlichen Verwaltungsaktbefugnis herzustellen. Dass der Regelungsplan des Gesetzgebers bei den Haftungsnormen des Zivilrechts --wie im vorliegenden Fall § 128 HGB-- demgegenüber über die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis hinausgehen wollte, wäre auch angesichts dessen systemfremd. Schon die Einbeziehung der Anfechtung nach dem Anfechtungsgesetz gemäß § 191 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO in die Verwaltungsaktbefugnis mag sinnvoll sein, war aber angesichts der grundsätzlichen Verortung im Zivilrecht nicht zwingend. Dass darüber hinaus aufgrund der zivilrechtlich möglichen Haftung (§ 128 HGB) für den Wertersatzanspruch als Surrogat für die Duldungspflicht auch ein weiteres systemfremdes Eindringen der Verwaltungsaktbefugnis in den Bereich des Zivilrechts dem Regelungsplan des Gesetzgebers entsprochen haben könnte, fehlt jedweder Anhaltspunkt. 56

II. Der Haftungsbescheid ist auch deshalb rechtswidrig und aufzuheben, weil der Duldungsbescheid rechtswidrig ist. 57

1. Der Duldungsbescheid ist rechtswidrig, weil er keinen Vorbehalt gemäß § 14 AnfG enthält. 58

a) Liegt ein nur vorläufiger vollstreckbarer Schuldtitel des Gläubigers oder ein unter Vorbehalt ergangenes Urteil vor, so ist hiernach in dem Urteil, das den Anfechtungsanspruch für begründet erklärt, die Vollstreckung davon abhängig zu machen, dass die gegen den Schuldner ergangene Entscheidung rechtskräftig oder vorbehaltlos wird. Bezogen auf das Steuerrecht bedeutet dies, dass ein auf die Vorschriften des Anfechtungsgesetzes gestützter Duldungsbescheid, der den Anfechtungsgegner verpflichtet, die Vollstreckung einer gegen den Schuldner bestehenden Steuerforderung zu dulden, mit einer Bedingung gemäß § 14 AnfG zu versehen ist, soweit der zugrunde liegende Steuerbescheid nicht bestandskräftig geworden ist (BFH-Urteil vom 23.10.2018 VII R 21/18, BFHE 262, 335, BStBl II 2019, 299; Urteil des Finanzgerichts Münster vom 9.11.2018 – 14 K 933/16 AO, EFG 2019, 152, Rev. VII R 61/18). Fehlt im Duldungsbescheid eine solche notwendige Bedingung, ist der Duldungsbescheid rechtswidrig (BFH-Urteil vom 23.10.2018 VII R 44/18, BFHE 262, 330, BStBl II 2019, 142; Loose, a.a.O., Rz. 147). 59

b) Im vorliegenden Fall fehlt dem Duldungsbescheid ein solcher Vorbehalt, obwohl die Steuerschulden nicht bestandskräftig geworden sind. Der im Rahmen des Verfahrens gegen den Duldungsbescheid vertretenen Auffassung des Finanzgerichts Münster und anschließend des BFH, die Steuerbescheide seien jedenfalls deshalb bestandskräftig geworden, weil die Aufsichtsratsmitglieder B und F die Klage zurückgenommen hätten, schließt sich der erkennende Senat nicht an (Urteil des Finanzgerichts Münster vom 11.12.2015 – 6 K 3640/13 AO, n.v., nachfolgend BFH-Beschluss vom 17.8.2016 VII B 26/16, n.v.). Da die H AG bei der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung bereits führungslos und damit prozessunfähig geworden war (§ 241 der Zivilprozessordnung --ZPO-- analog; zu der analogen Anwendung statt aller Werth in Gosch, § 363 AO Rz. 6, m.w.N.), konnte die einmonatige Klagefrist nicht zu laufen beginnen (§ 249 Abs. 1 ZPO analog; zu den Rechtswirkungen der Unterbrechung statt aller Schoenfeld in Gosch, § 74 FGO Rz. 89 ff.). Die H AG war nach der Einlegung der Einsprüche, aber vor Erlass der Einspruchsentscheidung prozessunfähig i.S. des § 241 Abs. 1 Alt. 3 ZPO geworden, weil sämtliche Vorstandsmitglieder ihr Amt niedergelegt hatten (vgl. BGH-Urteil 25.10.2010 II ZR 115/09, Neue Juristische Wochenschrift Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2011 115 zur Niederlegung durch den Geschäftsführer einer GmbH; Jaspersen in Vorwerk/Wolf, BeckOK ZPO, § 241 ZPO Rz. 6). Dies war dementsprechend Anlass für das FA, die Einspruchsentscheidung gemäß § 78 Abs. 1 Satz 2 des Aktiengesetzes (AktG) an die Aufsichtsratsmitglieder B und F bekannt zu geben. § 78 Abs. 1 Satz 2 AktG betrifft indes allein die Passivvertretung und ist nicht etwa auf den Fall der Aktivvertretung analog anwendbar (so zur Parallelvorschrift des § 35 Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung BFH-Beschluss vom 28.8.2012 I B 69/12, BFH/NV 2013, 50; zur AG vgl. Koch in Hüffer/Koch, AktG, 13. Aufl., § 78 Rz. 4a; Spindler in Münchener Kommentar zum AktG, 5. Aufl., § 78 Rz. 89).

2. Der Kläger konnte sich auf die Rechtswidrigkeit des Duldungsbescheids im Verfahren gegen den Haftungsbescheid berufen. 61

Die Anfechtungsbeschränkung des § 166 AO steht dem nicht entgegen. Zwar mag nicht abschließend Klarheit darüber bestehen, ob § 166 AO auf die in § 191 AO genannten Bescheide angewendet werden kann (hierzu BFH-Urteil vom 16.11.1995 VI R 82/95, BFH/NV 1996, 285; Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 28.11.2002 – 11 K 504/00, EFG 2003, 746, nachgehend BFH-Beschluss vom 23.3.2006 VI R 13/03, 21 BFH/NV 2006, 1321: Revision unzulässig; Koenig/Cöster, 3. Aufl. 2014, § 166 AO Rz. 6; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 166 AO Rz. 4; Krumm in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 166 AO Rz. 11; Oellerich in Gosch, § 166 AO Rz. 9). Selbst wenn man eine Anwendbarkeit aber bejahen wollte, so wäre im vorliegenden Fall zu berücksichtigen, dass der Kläger bereits am 12.3.2012 die Kündigung erklärt hat und die Gesellschaft auch tatsächlich verlassen hat. Er hatte damit nicht --was § 166 AO voraussetzt (BFH-Urteile vom 21.1.1986 VII R 196/83, BFH/NV 1986, 512; vom 24.8.2004 VII R 50/03, BFHE 207, 5, BStBl II 2005, 127)-- bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft des Duldungsbescheids eine Anfechtungsmöglichkeit und damit die Gelegenheit, effektiven Einfluss auf den Fortbestand des Bescheides nehmen zu können. 62

Der Senat ist ferner der Auffassung, dass sich der Kläger auch die Rechtskraft des erst später ergangenen Duldungsbescheids nicht nach Maßgabe der für §§ 128, 129 Abs. 1 HGB geltenden zivilrechtlichen Grundsätze entgegenhalten lassen muss (vgl. BGH-Urteil vom 20.2.2018 II ZR 272/16, Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht 2018, 497). Dies gilt unabhängig davon, ob diese Erwägungen aufgrund des spezielleren § 166 AO keine Berücksichtigung mehr finden können (so Krumm, a.a.O., Rz. 9) oder ob der Haftende 63

jedenfalls unter dem Gesichtspunkt effektiven rechtlichen Gehörs, den auch der BGH bei seiner Betrachtung einbezieht (BGH-Versäumnisurteil vom 14.11.2005 II ZR 178/03, BGHZ 165, 85), die tatsächliche Möglichkeit gehabt haben muss, die Einwendungen vorzubringen, so dass insoweit ein Gleichklang zwischen § 129 Abs. 1 HGB und § 166 AO besteht (in diesem Sinne Oellerich, a.a.O., Rz. 17). Jedenfalls diese effektive Möglichkeit, Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit des Duldungsbescheides vorzutragen, hatte der Kläger im vorliegenden Fall nicht. Er schied bereits während des Einspruchsverfahrens aus und konnte auf den Verlauf dieses Verfahrens sowie des anschließenden Klageverfahrens keinen Einfluss mehr nehmen, zumal ihm auch die hierzu notwendigen Informationen seitens der anderen Gesellschafter fehlten.

- III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 64
- IV. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 65
- V. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen. 66