

---

**Datum:** 24.01.2023  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 7. Senat  
**Entscheidungsart:** Beschluss  
**Aktenzeichen:** 7 V 2136/22  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2023:0124.7V2136.22.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Die Vollziehung des Haftungsbescheides vom 03.06.2022 wird ab Fälligkeit aufgehoben und bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung oder bis zu einer anderweitigen Erledigung des Einspruchsverfahrenes ausgesetzt, soweit sich die Haftung auf Einkommensteuer 2015 bis 2017, Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer 2015 bis 2017, Kirchensteuer 2015 bis 2017, Zinsen zur Einkommensteuer und Säumniszuschläge bezieht. Im Übrigen wird der Antrag abgelehnt.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Antragsteller zu 30 % und der Antragsgegner zu 70 %.

Die Beschwerde wird zugelassen.

---

## Gründe:

I.

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Vollziehung eines Haftungsbescheides aufzuheben ist. Der Antragsgegner nimmt den Antragsteller als Mittäter einer Steuerhinterziehung nach § 71 der Abgabenordnung – AO – in Haftung.

2

3

Das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung J-Stadt führte steuerstrafrechtliche Ermittlungen bei dem Antragsteller durch. Nach dem Ermittlungsbericht vom 02.11.2020 wurde dem Antragsteller am 18.06.2019 bekanntgegeben, dass strafrechtliche Ermittlungen gegen ihn eingeleitet wurden (Tz. 4.2 des Berichts). Die Steuerfahndungsstelle stellte fest, dass J M, ein langjähriger Bekannte des Antragstellers und zuletzt wohnhaft in M-Stadt (Deutschland), zunächst als Angestellter für die T Investitions GmbH (TIG) tätig gewesen sei. Im Jahr 2005 habe er auf eine steuerlich lukrativere Vergütungsstruktur in der Form eines Beratervertrages gedrungen. In der Folge habe die TIG und später deren Rechtsnachfolgerin, die T M GmbH (TME), Beraterverträge mit der U Consulting Group Corp. mit Sitz in den USA (UCG) bzw. ab März 2014 mit der U CG do Brasil mit Sitz in Brasilien (UCG Brasil) geschlossen. Bei diesen Auslandsgesellschaften handele es sich um wirtschaftlich inaktive „Briefkastenfirmen“. Die Beraterverträge seien durch J M erfüllt worden. Hierin sei eine Scheinselbständigkeit zu sehen, da sich seine Aufgabenstellung, seine Position und die Arbeitsabläufe – im Vergleich zu seiner vorangegangenen Tätigkeit als Angestellter – nicht geändert hätten. Nach den Rechnungen seien die Vergütungen auf Konten der D Inc. in N-City (USA), der E Inc. in F-City (USA) und der E International B.V. (NL) zu zahlen gewesen. Der Antragsteller habe die auf diesen Konten eingegangenen Gelder überwiegend an J M (zu ca. 90 %) und zum Teil an sich selbst weitergeleitet. In seiner Funktion als Geschäftsführer der UCG und der UCG Brasil habe der Antragsteller Lohnbescheinigungen an J M ausgestellt, in welchen die an ihn geleisteten Zahlungen nur teilweise ausgewiesen gewesen seien.

Indem J M nur die in den Lohnbescheinigungen ausgewiesenen Zahlungen in seinen Einkommensteuererklärungen angegeben habe, habe er die Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2016 vorsätzlich verkürzt. 4

Der Antragsteller habe zu dieser Steuerhinterziehung vorsätzlich Beihilfe geleistet, indem er die Konten zur Verfügung gestellt, Zahlungen weitergeleitet und Schreiben und Dokumente für die Auslandsgesellschaften ausgestellt habe. Zudem seien die Strukturen maßgeblich auf die Ideen des Antragstellers zurückzuführen. Auch habe er einen Teil der nicht versteuerten Vergütungen selbst erhalten. 5

Die Straftaten seien an den folgenden Tagen vollendet worden (Tz. 3 des Ermittlungsberichts): 6

	<b>Vollendung</b>	7
Einkommensteuer 2008	28.08.2009	
Einkommensteuer 2009	03.01.2011	
Einkommensteuer 2010	16.07.2012	
Einkommensteuer 2011	19.07.2013	
Einkommensteuer 2012	11.04.2014	
Einkommensteuer 2013	30.04.2015	

Einkommensteuer 2014	30.04.2015
Einkommensteuer 2015	19.08.2016
Einkommensteuer 2016	21.08.2017

Der Ermittlungsbericht enthält unter Tz. 8.2 den Hinweis, dass der Antragsteller gemäß § 71 AO für die Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2014 und für den Teilbetrag 2016 und 2017, der auf die fingierten Betriebsausgaben entfällt, haftet. 8

Am 20.08.2021 verstarb J M. 9

Nach vorheriger Anhörung nahm der Antragsgegner den Antragsteller mit Bescheid vom 03.06.2022 in Höhe von insgesamt xxx EUR in Haftung. Nach dem als Anlage beigefügten Kontoauszug setzte sich dieser Betrag aus Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer und Zinsen für die Jahre 2008 bis 2017 in Höhe von insgesamt xxy EUR sowie hierauf entfallende Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt xy EUR zusammen. Ausweislich des Kontoauszugs, waren die Festsetzungen gegenüber J M mit Einkommensteuerbescheiden vom 10.03.2020 und 09.12.2020 erfolgt. Zur Begründung führte der Antragsgegner an, er habe J M erfolglos zur Zahlung aufgefordert. Eine Vollstreckung sei bisher ohne Erfolg geblieben. Nach seinem Tod erscheine eine Beitreibung unmöglich, da bisher alle möglichen Erben die Erbschaft ausgeschlagen hätten. Der Antragsteller werde als Mittäter in Haftung genommen. Wegen der Einzelheiten werde auf den Ermittlungsbericht vom 03.11.2020, insbesondere Tz. 8.2 verwiesen; hiernach hafte er für die Steuerrückstände der Jahre 2008 bis 2017. Es sei ermessensgerecht, ihn in Anspruch zu nehmen. Gründe, die gegen eine Inanspruchnahme sprächen, hätten nicht festgestellt werden können. Wegen der Einzelheiten wird auf den Haftungsbescheid samt Anlage Bezug genommen. 10

Der Antragsteller legte Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung. Zur Begründung machte er geltend, dass in dem bloßen Verweis auf den Ermittlungsbericht einer Strafbehörde, welcher dem Haftungsbescheid nicht beigefügt gewesen sei, ein wesentlicher Begründungsfehler zu sehen sei. 11

Der Antragsgegner reichte den Bericht mit Schreiben vom 30.06.2022 nach und führte aus, dass dem Antragsteller der Bericht bereits vorher vorgelegen habe. Auf den Bericht sei verwiesen worden, um den Haftungsbescheid nicht zu unübersichtlich zu machen. Jedenfalls sei der Begründungsmangel nunmehr geheilt. Eine Aussetzung der Vollziehung könne nicht gewährt werden. 12

Der Antragsteller hat am 05.09.2022 einen gerichtlichen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gestellt. Ergänzend macht er unter Verweis auf den Beschluss des FG Hamburg vom 30.07.2020 4 V 31/20 geltend, dass der Antragsteller zur Begründung des Haftungsbescheides nicht bloß auf den Bericht einer anderen Behörde verweisen dürfe. 13

Der Antragsteller beantragt, 14

- 1. die Vollziehung des Haftungsbescheids vom 03.06.2022 auszusetzen, soweit sich aus dem Bescheid eine Zahlungsverpflichtung ergibt, 15

• 2. die Verwirkung von Säumniszuschlägen bis zur gerichtlichen Entscheidung über den Aussetzungsantrag aufzuheben, ebenso bereits verwirkte Säumniszuschläge aufzuheben.	17
Der Antragsgegner beantragt,	18
den Antrag abzulehnen.	19
Er führt an, dass in dem Verweis auf den Ermittlungsbericht eine hinreichende Begründung zu sehen sei. In dem Bericht seien der Sachverhalt und die strafrechtliche Würdigung ausführlich erläutert worden. Auch ein Ermessensfehler sei nicht gegeben, da in den Fällen des § 71 AO von einem vorgeprägten Ermessen auszugehen sei.	20
<b>II.</b>	21
Der zulässige Antrag ist teilweise begründet. Es bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheides vom 03.06.2022, soweit sich die Haftung auf Einkommensteuer 2015 bis 2017, Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer 2015 bis 2017, Kirchensteuer 2015 bis 2017, Zinsen zur Einkommensteuer und Säumniszuschläge bezieht.	22
<b>A.</b> Der Antrag ist zulässig. Insbesondere hat der Antragsgegner die Aussetzung der Vollziehung vor der Stellung des gerichtlichen Antrags abgelehnt (§ 69 Abs. 4 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).	23
<b>B.</b> Der Antrag ist teilweise begründet. Es bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheides vom 03.06.2022, soweit sich die Haftung auf Einkommensteuer 2015 bis 2017, Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer 2015 bis 2017, Kirchensteuer 2015 bis 2017, Zinsen zur Einkommensteuer und Säumniszuschläge bezieht.	24
Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll das Gericht der Hauptsache die Vollziehung ganz oder teilweise aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte.	25
<b>I.</b> Ernstliche Zweifel liegen vor, wenn neben für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen bewirken. Es ist nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (BFH-Beschluss vom 26.09.2022 XI B 9/22 (AdV), BFH/NV 2022, 1417). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im Verfahren über die Aufhebung der Vollziehung gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (BFH-Beschluss vom 06.05.2022 V S 7/21 (AdV), BFH/NV 2022, 1067).	26
<b>1.</b> Ernstliche Zweifel ergeben sich nicht aus einem Verstoß gegen § 121 AO. Auch ist der angefochtene Haftungsbescheid nicht wegen Unbestimmtheit nichtig (§ 125 AO).	27
<b>a)</b> Nach § 121 Abs. 1 AO ist ein schriftlicher Verwaltungsakt mit einer Begründung zu versehen, soweit dies zu seinem Verständnis erforderlich ist. Die Finanzbehörde kann sich darauf beschränken, die ihre Entscheidung – d.h. den Tenor des Verwaltungsakts –	28

maßgebend tragenden Erwägungen bekannt zu geben. Dabei ist das Maß der erforderlichen Begründung jeweils im Einzelfall unter Berücksichtigung der jeweiligen individuellen Verständnisfähigkeit des Inhaltsadressaten oder Betroffenen zu bestimmen. Nicht erforderlich ist, dass die Begründung inhaltlich zutreffend ist (BFH-Urteil vom 11.02.2004 II R 5/02, BFH/NV 2004, 1062).

Gemäß § 126 Abs. 1 Nr. 2 AO ist eine Verletzung von Verfahrens- oder Formvorschriften, die nicht den Verwaltungsakt nach § 125 AO nichtig macht, unbeachtlich, wenn die erforderliche Begründung nachträglich gegeben wird. Eine Heilung ist auch im Rahmen eines Bescheides, mit welchem die Aussetzung der Vollziehung des Haftungsbescheides abgelehnt wird, möglich (FG Hamburg, Beschluss vom 30.07.2020 4 V 31/20, juris). 29

Nach § 125 Abs.1 AO ist ein Bescheid nichtig, wenn er an einem besonders schweren Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommender Umstände offenkundig ist. Ein solcher Fehler kann sich insbesondere aus einer nicht hinreichenden Bestimmtheit des Verwaltungsaktes ergeben. Ein Haftungsbescheid muss die ihn erlassende Behörde, den Haftungsschuldner, die Haftungsschuld und/oder die Art der Steuer, für die der Haftungsschuldner haften soll, angeben (BFH-Beschluss vom 03.12.1996 I B 44/96, BFHE 181, 562, BStBl II 1997, 306). Die Angaben können sich auch aus einem Prüfungsbericht ergeben, welcher dem Bescheid beigelegt ist (BFH-Urteil vom 28.11.1990 VI R 55/87, BFH/NV 1991, 600). 30

**b)** Im Streitfall kann offenbleiben, ob der zunächst erlassene Haftungsbescheid eine ausreichende Begründung enthielt. Denn jedenfalls hat der Antragsgegner die erforderliche Begründung nachträglich durch Übersendung des Ermittlungsberichts gegeben (§ 126 Abs. 1 Nr. 2 AO). Aus dem Haftungsbescheid und dem in Bezug genommenen Ermittlungsbericht ergaben sich die die behördliche Entscheidung maßgebend tragenden Erwägungen. Insbesondere war für den Antragsteller erkennbar, dass er für die Steuerschuld eines anderen wegen der Beteiligung an einer Steuerhinterziehung in Haftung genommen werden soll. Aus dem nachgereichten Ermittlungsbericht ergibt sich auch der der Steuerhinterziehung zugrundeliegende Sachverhalt. Unerheblich ist dabei, dass der Ermittlungsbericht von einer anderen Behörde verfasst wurde, da sich der Antragsgegner durch die Bezugnahme auf den Bericht die darin enthaltenen Ausführungen zu Eigen gemacht hat. 31

Auch ist der angefochtene Haftungsbescheid nicht wegen Unbestimmtheit nichtig (§ 125 AO). Insbesondere enthält er Angaben zu der ihn erlassenden Behörde, zum Haftungsschuldner, zur Haftungsschuld sowie – in dem anliegenden Kontoauszug – zur Art der Steuer, für die der Antragsteller haften soll. 32

**2.** Die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Haftung nach §§ 191, 71 AO liegen bei summarischer Prüfung nur vor, soweit sich der Haftungsbescheid auf die Schulden aus Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer für die Jahre 2008 bis 2014 bezieht. 33

**a)** Gemäß § 71 AO haftet, wer eine Steuerhinterziehung oder eine Steuerhehlerei begeht oder an einer solchen Tat teilnimmt. Wer Teilnehmer einer Straftat ist, ergibt sich mangels eigener Begriffsbestimmungen für das Steuerrecht aus den §§ 25 bis 31 des Strafgesetzbuches – StGB –. Nach § 25 Abs. 2 StGB ist Mittäter, wer die Straftat mit anderen gemeinschaftlich begeht. Teilnehmer sind der Anstifter (§ 26 StGB) oder der Gehilfe (§ 27 StGB). Gehilfe ist, wer vorsätzlich einem anderen zu dessen vorsätzlich begangener rechtswidriger Tat Hilfe geleistet hat. 34

Unter Berücksichtigung der strafrechtlichen Anforderungen setzt die Haftung als Gehilfe einer Steuerhinterziehung voraus, dass der Steuerschuldner die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale einer Steuerhinterziehung (§ 370 AO) verwirklicht hat. Der Steuerschuldner muss eine der in § 370 Abs. 1 AO beschriebenen Tathandlungen mit Vorsatz begangen und dadurch Steuern verkürzt haben. Der Gehilfe muss dazu vorsätzlich Hilfe geleistet haben. Das setzt eine von Vorsatz getragene Beihilfehandlung voraus. Der Vorsatz des Gehilfen muss sich darüber hinaus auch auf die Haupttat, also die Steuerhinterziehung durch den Steuerschuldner erstrecken (sog. doppelter Gehilfenvorsatz).

Sind die tatbestandlichen Voraussetzungen von Normen des materiellen Strafrechts – hier des § 370 AO – bei der Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften wie § 169 Abs. 2 Satz 2 AO oder § 71 AO von den Finanzbehörden und den Gerichten der Finanzgerichtsbarkeit festzustellen, sind verfahrensrechtlich die Vorschriften der AO und der FGO maßgebend und nicht die Strafprozessordnung. Danach hat das Finanzgericht gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz FGO aufgrund seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden, ob für den Erlass eines Haftungsbescheids nach § 71 AO diejenigen Tatsachen vorliegen, die den Tatbestand des Strafgesetzes ausfüllen. Allerdings darf es sich für die Feststellung einer Steuerhinterziehung nicht auf die Anwendung eines reduzierten Beweismaßes oder eine Schätzung beschränken; verbleibende Zweifel gehen nach den Regeln der Feststellungslast zu Lasten des Finanzamts (BFH-Urteil vom 15.01.2013 VIII R 22/10, BFHE 240, 195, BStBl II 2013, 526). Eine strafrechtliche Verurteilung ist nicht Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme nach § 71 AO (BFH-Urteil vom 26.09.2012 VII R 3/11, BFH/NV 2013, 337). 36

**b)** Bei summarischer Prüfung ist davon auszugehen, dass J M die in dem Kontoauszug angegebene Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer schuldet. 37

**aa)** Nach Aktenlage ist davon auszugehen, dass er unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war (§ 1 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG –) und aus seiner Tätigkeit für TIG bzw. TME Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nach § 19 EStG erzielt hat. Für eine Scheinselbständigkeit spricht insbesondere, dass J M seine Tätigkeit für die TIG bzw. TME zunächst im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses ausgeübt und dieselbe oder jedenfalls eine ähnliche Tätigkeit – aus steuerlichen Gründen – im Rahmen der mit den Auslandsgesellschaften geschlossenen Beraterverträgen fortgeführt hat (zur Abgrenzung einer selbständigen von einer nichtselbständigen Tätigkeit vgl. BFH-Urteil vom 02.12.1998 X R 83/96, BFHE 188, 101, BStBl II 1999, 534). Die diesbezüglichen Feststellungen der Steuerfahndung hat der Antragsteller nicht bestritten. 38

Auch ergeben sich keine ernstlichen Zweifel an der unbeschränkten Steuerpflicht. Zwar ergibt sich aus Tz. 6.2.1.7. des Ermittlungsberichtes, dass J M im Zeitraum von 2012 bis April 2014 in den USA tätig war. Da er aber monatlich nach Deutschland fliegen musste, ist bei summarischer Prüfung davon auszugehen, dass er seinen inländischen Wohnsitz (§ 8 AO) beibehalten hat. 39

**bb)** Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit ergeben sich nicht daraus, dass die Steuerschulden bei Erlass des Haftungsbescheides bereits im Wege der Konfusion erloschen waren. Der Grundsatz der Akzessorietät der Haftung wird insoweit durchbrochen. 40

**(1)** Ist zur Zeit des Erbfalls kein Verwandter, Ehegatte oder Lebenspartner des Erblassers vorhanden, erbt das Land, in dem der Erblasser zur Zeit des Erbfalls seinen letzten Wohnsitz oder, wenn ein solcher nicht feststellbar ist, seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte. Im Übrigen erbt der Bund (§ 1936 BGB). 41

- Wird der Fiskus gesetzlicher Erbe, so erlischt ein noch offener Einkommensteueranspruch vollen Umfangs durch die Vereinigung von Forderung und Schuld (Konfusion). Es kommt nicht darauf an, ob die Erbschaft bei dem Bundesland des letzten Wohnsitzes oder beim Bund eingetreten ist (§ 1922 i.V.m. § 1936 BGB). Der Fiskalerbe muss sich hinsichtlich des gesamten aus der Einkommensteuerveranlagung herrührenden Anspruchs als Gläubiger behandeln lassen (BFH-Urteil vom 07.03.2006 VII R 12/05, BStBl II 2006, 584). 42
- Nach Auffassung des FG München setzt das Erlöschen der Steuerschuld im Wege der Konfusion keinen Feststellungsbeschluss des Nachlassgerichts nach § 1964 BGB voraus. Zwar könne gemäß § 1966 BGB von dem Fiskus als gesetzlichem Erben und gegen den Fiskus als gesetzlichen Erben ein Recht erst geltend gemacht werden, nachdem von dem Nachlassgericht festgestellt worden ist, dass ein anderer Erbe nicht vorhanden ist. § 1966 BGB regelt allerdings nur die verfahrensrechtliche Stellung des Fiskus, wenn ein Recht ihm gegenüber bzw. durch ihn als gesetzlichem Erben geltend gemacht werden solle. Seine materielle Stellung als Erbe werde davon nicht berührt (FG München, Urteil vom 20.01.2005 11 K 3979/03, EFG 2005, 1082; bestätigt durch BFH-Urteil vom 07.03.2006 VII R 12/05, BStBl II 2006, 584 ohne Ausführungen zu § 1966 BGB; vgl. auch Heinemann in BeckOGK, § 1966 Rn. 10). 43
- Hiernach spricht nach Aktenlage einiges dafür, dass die Steuerschulden bei Erlass des Haftungsbescheides bereits im Wege der Konfusion erloschen waren. Denn der Antragsgegner führt in dem Haftungsbescheid selbst aus, dass alle möglichen Erben die Erbschaft ausgeschlagen hätten. 44
- Der erkennende Senat kann offenlassen, ob er sich der Auffassung des FG München vor dem Hintergrund, dass § 1966 BGB auch auf die außergerichtliche Geltendmachung von Rechten durch oder gegen den Staat anwendbar ist (vgl. Leipold in MüKoBGB, § 1966 Rn. 1), anschließen kann. Insbesondere muss er nicht entscheiden, ab welchem Zeitpunkt ohne Feststellungsbeschluss von einer Konfusion ausgegangen werden kann. 45
- (2)** Denn jedenfalls stünde das Erlöschen der Steuerschulden im Wege der Konfusion einer Haftung nach § 71 AO nicht entgegen. Der Akzessorietätsgrundsatz ist insoweit durchbrochen. 46
- Auch im Rahmen des § 71 AO gilt der Grundsatz der Akzessorietät der Haftung. Danach setzt die Haftung grundsätzlich voraus, dass der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis noch existiert (BFH-Urteil vom 15.01.2013 VIII R 22/10, BFHE 240, 195, BStBl II 2013, 526). 47
- Zu beachten ist allerdings, dass der Akzessorietätsgrundsatz nicht ausnahmslos gilt. So steht die Konfusion der Inanspruchnahme des anderen zusammenveranlagten Ehegatten, der den Vollstreckungszugriff im Umfang des Wertes unentgeltlicher Zuwendungen des anderen Ehegatten nach § 278 Abs. 2 Satz 1 AO dulden muss, nicht entgegen. Soweit das Bestehen der Einkommensteuerschuld Voraussetzung für die Realisierung des gesetzlichen Zugriffsrechts nach § 278 Abs. 2 Satz 1 AO ist, fingiert die Regelung inzident deren Fortbestehen. Der BFH begründet dies mit dem Sicherungszweck des § 278 Abs. 2 Satz 1 AO, der darauf gerichtet sei, für den Ausfall der Hauptforderung Ersatz zu bieten (BFH-Urteil vom 07.03.2006 VII R 12/05, BStBl II 2006, 584). Das FG Düsseldorf hat diese Rechtsprechung auf Duldungsbescheide nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. §§ 1, 3 Abs. 1 AnfG übertragen (FG Düsseldorf Urteil vom 31.10.2019 9 K 1482/17 AO, EFG 2021, 166; die dagegen vom BFH zugelassene Revision ist anhängig unter VII R 57/20). 48

Nach Auffassung des Senats kann nichts anderes für eine Haftung nach § 71 AO gelten. Mit der Haftung des Straftäters soll der beim Fiskus eingetretene Vermögensschaden ausgeglichen und damit Ersatz für den Ausfall der Hauptforderung geschaffen werden (BFH-Urteil vom 23.04.2014 VII R 41/12, BFHE 245, 493, BStBl II 2015, 117). Auch geht die Abgabenordnung von der fehlenden Schutzbedürftigkeit des Steuerhinterziehers aus. Nach § 191 Abs. 5 Satz 2 AO gilt der Subsidiaritätsgrundsatz bei einer Haftung wegen Steuerhinterziehung nicht bei Verjährung und Erlass der Steuerschuld. Nach § 219 Satz 2 AO hängt die Zahlungsaufforderung in Fällen der Steuerhinterziehung nicht davon ab, dass die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Steuerschuldners ohne Erfolg geblieben oder anzunehmen ist, dass die Vollstreckung aussichtslos sein würde.

**c)** Der Senat geht bei summarischer Prüfung davon aus, dass J M die geltend gemachte Einkommensteuer 2008 bis 2016 hinterzogen hat. Der Ermittlungsbericht enthält detaillierte Ausführungen dazu, wie er auf der Grundlage von Beraterverträgen mit Auslandsgesellschaften Einnahmen aus seiner nichtselbständigen Tätigkeit verschleiert und diese nicht oder jedenfalls nicht in voller Höhe in seinen Einkommensteuererklärungen angegeben hat. Hinreichende Anhaltspunkte für ein vorsätzliches Handeln ergeben sich daraus, dass er mit dieser Vorgehensweise seine Steuerlast senken wollte. Diese Ausführungen lassen nur den Schluss zu, dass er vorsätzlich seine Steuererklärungspflicht nach § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG, §§ 149, 150 AO verletzt und damit die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale einer Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO erfüllt hat. Der Antragsteller hat hiergegen keine Einwendungen erhoben. 50

In Bezug auf die Einkommensteuer 2017 besteht keine hinreichende Gewissheit. Der Ermittlungsbericht enthält hierzu keine Feststellungen. Er bezieht sich nur auf die Jahre 2008 bis 2016. Auch wenn eine ähnliche Vorgehensweise im Jahr 2017 denkbar ist, kann das Vorliegen einer Straftat nicht einfach unterstellt werden. Die weitere Aufklärung ist dem Hauptsacheverfahren vorzubehalten. 51

**d)** Der Antragsteller hat unter Zugrundelegung der unbestrittenen Ergebnisse des Ermittlungsberichts zu den Haupttaten in Bezug auf die Jahre 2008 bis 2016 zumindest Hilfe geleistet (§ 27 StGB), indem er unrichtige Lohnbescheinigungen erstellt, Konten von mehreren Gesellschaften zur Verfügung gestellt und Dokumente für die Auslandsgesellschaften ausgestellt hat. Ihm muss aufgrund seiner langjährigen Bekanntschaft und des andauernden Kontakts zu J M bewusst gewesen sein, dass er damit zu einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung Hilfe leistet. Die Auswirkungen seines Handelns waren ihm bewusst und er hat sich mit dem Haupttäter solidarisiert. Teilweise sind erzielte „Steuervorteile“ sogar geteilt worden. 52

Unschädlich ist, dass der Antragsgegner den Antragsteller als Mittäter in Haftung genommen hat. Es kann offen bleiben, ob der Antragsteller gemäß § 25 Abs. 2 StGB als Mittäter der Steuerhinterziehung anzusehen ist. Denn steuerhaftungsrechtlich reicht eine Wahlfeststellung aus, so dass es unerheblich ist, ob sich jemand in Mittäterschaft oder zumindest in der ebenfalls nicht nur steuerstrafrechtlich, sondern auch steuerhaftungsrechtlich wahlfeststellungsfähigen Teilnahme der vorsätzlichen Beihilfe an der aktiven Steuerhinterziehung eines anderen beteiligt hat (FG Münster Urteil vom 24.11.2010 8 K 4132/07, StBW 2011, 212). 53

**e)** Ungeachtet der vorstehenden Ausführungen, bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheides, soweit er sich auf die Steuerschulden für die Jahre 2015 bis 2017 bezieht. Seine Vollziehung ist insoweit in voller Höhe auszusetzen. 54

Der Senat kann anhand der vorliegenden Unterlagen nicht mit hinreichender Sicherheit feststellen, ob und in welchem Umfang die Haftungsvoraussetzungen für die Jahre 2015 bis 2017 vorliegen. Die nicht auszuräumenden Zweifel ergeben sich aus Tz. 8.2 des Ermittlungsberichts, wonach der Antragsteller lediglich für die Einkommensteuer 2008 bis 2014 in vollem Umfang haftet. Offensichtlich gehen die Strafverfolgungsbehörden davon aus, dass die Haftungsvoraussetzungen für 2015 nicht und für die Jahre 2016 und 2017 nur für den Teilbetrag, der auf fingierte Betriebsausgaben entfällt, gegeben sind. Unklar ist dabei die Höhe dieses Teilbetrages. Tz. 6.2.1.12 des Berichts lässt sich lediglich entnehmen, dass J M in seinen Gewinnermittlungen für die Jahre 2015 und 2016 Betriebsausgaben für angebliche Fremdleistungen in Höhe von 26.000 EUR und 12.000 EUR geltend gemacht hat. Offen bleibt dabei, ob sich die Ausführungen unter Tz. 8.2 auf diese Betriebsausgaben beziehen und wie hoch die auf diese Betriebsausgaben entfallenden Steuern ausfallen. Die weitere Aufklärung ist dem Hauptsacheverfahren vorzubehalten.

**f)** Der Haftungsbescheid vom 03.06.2022 ist innerhalb der Festsetzungsfrist ergangen. 56

**aa)** Gemäß § 191 Abs. 3 Satz 1 AO sind die Vorschriften über die Festsetzungsfrist auf den Erlass von Haftungsbescheiden entsprechend anzuwenden. Die Festsetzungsfrist beträgt in den Fällen des § 71 AO zehn Jahre (§ 191 Abs. 3 Satz 2 AO). Sie beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Tatbestand verwirklicht worden ist, an den das Gesetz die Haftungsfolge knüpft (§ 191 Abs. 3 Satz 3 AO). Dabei ist im Rahmen des § 71 AO darauf abzustellen, wann der Bescheid ergangen ist, durch den die Steuer zu niedrig festgesetzt worden ist. Denn erst in dem Zeitpunkt ist die Tat der Steuerhinterziehung vollendet (Hessisches FG Urteil vom 02.06.2021 4 K 107/18, EFG 2021, 1601; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 71 AO Rn. 20). 57

Ist die Steuer, für die gehaftet wird, noch nicht festgesetzt worden, so endet die Festsetzungsfrist für den Haftungsbescheid nicht vor Ablauf der für die Steuerfestsetzung geltenden Festsetzungsfrist; andernfalls gilt § 171 Abs. 10 AO sinngemäß (§ 191 Abs. 3 Satz 4 AO). Demnach endet die Festsetzungsfrist für den Haftungsbescheid nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Steuerbescheides, auf dem die haftungsrechtliche Inanspruchnahme beruht (BFH-Urteil vom 05.10.2004 VII R 7/04, BFHE 209, 392, BStBl II 2006, 343). 58

**bb)** Nach diesen Grundsätzen endete die Festsetzungsfrist nach § 191 Abs. 3 Satz 2 und 3 AO wie folgt: 59

	<b>Vollendung</b>	<b>Ablauf der Festsetzungsfrist mit dem Jahr (ohne Hemmungstatbestände)</b>
Einkommensteuer 2008	28.08.2009	2019
Einkommensteuer 2009	03.01.2011	2021
Einkommensteuer 2010	16.07.2012	2022

60

Einkommensteuer 2011	19.07.2013	2023
Einkommensteuer 2012	11.04.2014	2024
Einkommensteuer 2013	30.04.2015	2025
Einkommensteuer 2014	30.04.2015	2025
Einkommensteuer 2015	19.08.2016	2026
Einkommensteuer 2016	21.08.2017	2027

Demnach war die Festsetzungsfrist bei Erlass des Haftungsbescheides vom 03.06.2022 ohne Berücksichtigung einer möglichen Ablaufhemmung für die Einkommensteuer 2008 und 2009 bereits abgelaufen. 61

**cc)** Unter Berücksichtigung der Ablaufhemmung nach § 191 Abs. 3 Satz 4 HS. 2 i.V.m. § 171 Abs. 10 AO war die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 2008 und 2009 allerdings insoweit noch nicht abgelaufen, als die geltend gemachten Steuern mit Bescheiden vom 09.12.2020 festgesetzt worden sind. Denn der Haftungsbescheid vom 03.06.2022 ist innerhalb von zwei Jahren nach Bekanntgabe dieser Bescheide ergangen. 62

Etwas anderes gilt für die Einkommensteuerschulden für 2008 und 2009, die mit Bescheiden vom 10.03.2020 festgesetzt worden sind. Insoweit war die Zweijahresfrist bei Erlass des Haftungsbescheides bereits abgelaufen. 63

**dd)** Gleichwohl war die Festsetzungsfrist auch für die Einkommensteuerschulden für 2008 und 2009, die mit Bescheiden vom 10.03.2020 festgesetzt worden sind, noch nicht abgelaufen, da vor Ablauf der Festsetzungsfrist eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 2 AO eingetreten ist. 64

**(1)** Beginnen die mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen der Landesfinanzbehörden vor Ablauf der Festsetzungsfrist beim Steuerpflichtigen mit Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen, so läuft die Festsetzungsfrist insoweit nicht ab, bevor die auf Grund der Ermittlungen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind (§ 171 Abs. 5 Satz 1 AO). Das Gleiche gilt, wenn dem Steuerpflichtigen vor Ablauf der Festsetzungsfrist die Einleitung des Steuerstrafverfahrens bekannt gegeben worden ist (§ 171 Abs. 5 Satz 2 AO). 65

Nach dem Ermittlungsbericht ist davon auszugehen, dass dem Antragsteller am 18.06.2019 und damit vor Ablauf der Festsetzungsfrist für sämtliche hier betroffene Jahre die Einleitung des Steuerstrafverfahrens oder des Bußgeldverfahrens wegen einer Steuerordnungswidrigkeit bekannt gegeben worden ist. 66

**(2)** Nach Auffassung des Senats ist § 171 Abs. 5 AO gemäß § 191 Abs. 3 Satz 1 AO auf Haftungsbescheide entsprechend anzuwenden, wenn sich die Ermittlungen – wie hier – zumindest auch gegen den Haftungsschuldner richten (so auch Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 191 AO Rn. 227).

Der Gegenauffassung, wonach die Regelungen in § 171 Abs. 4, Abs. 5 AO auf Haftungsbescheide nicht anwendbar sind (FG Hamburg Urteil vom 30.05.2011 2 K 154/10, EFG 2012, 13; Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 171 AO Rn. 31 und 72; Hild, DStR 2018, 2620, 2622), kann aus den folgenden Gründen nicht gefolgt werden.

68

Nach der Rechtsprechung des BFH regelt § 191 Abs. 3 Satz 4 HS. 2 i.V.m. § 171 Abs. 10 AO keinen absoluten Endzeitpunkt, sondern den frühesten Zeitpunkt des Verjährungseintritts (BFH-Beschluss vom 22.06.2011 VII S 1/11, BFH/NV 2011, 2014 zur Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Auch wendet der BFH – ohne weitere Begründung – § 171 Abs. 4 AO auf Haftungsbescheide an (BFH-Urteil vom 06.05.1994 VI R 47/93, BFHE 174, 363, BStBl II 1994, 715). Wenn § 191 Abs. 3 Satz 4 HS. 2 AO demnach keine abschließende Regelung enthält, ist davon auszugehen, dass auf der Grundlage des allgemeinen Verweises in § 191 Abs. 3 Satz 1 AO auch die Regelung in § 171 Abs. 5 Satz 1 AO entsprechend anzuwenden ist. Hierfür sprechen auch teleologische Erwägungen. § 171 Abs. 5 Satz 1 AO erlaubt es der Finanzbehörde, sämtliche durch eine Fahndungsprüfung gewonnenen Erkenntnisse umzusetzen, wenn und soweit die Prüfung vor Ablauf der Festsetzungsfrist begonnen hat (BFH-Urteil vom 24.04.2002 I R 25/01, BFHE 198, 303, BStBl II 2002, 586). Ein entsprechendes Bedürfnis besteht auch gegenüber einem Haftungsschuldner, wenn sich die Ermittlungen auch gegen ihn richten. Insbesondere in Fällen des § 71 AO ist ein Schutzbedürfnis des Haftungsschuldners nicht erkennbar. Soweit das FG Hamburg hiergegen anführt, dass der Erlass von Haftungsbescheiden zeitlich unbegrenzt möglich wäre, so trifft dies zwar zu. Diese Rechtsfolge ergibt sich aber aus der insoweit eindeutigen Regelung in § 171 Abs. 5 AO und gilt gleichermaßen für Steuerbescheide (vgl. dazu BFH-Urteil vom 17.12.2015 V R 58/14, BFHE 252, 5, BStBl II 2016, 574). Nichts anderes folgt aus der von der Gegenauffassung zur Begründung herangezogenen BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 06.05.1994 VI R 47/93, BFHE 174, 363, BStBl II 1994, 715 und BFH-Beschluss vom 24.01.1995 VII B 142/94, BFHE 176, 224, BStBl II 1995, 227). Die dortigen Ausführungen zur Nichtanwendbarkeit der Ablaufhemmung auf Haftungsbescheide beziehen sich auf § 174 Abs. 4 AO, welcher in seinen Sätzen 1 und 2 vorrangig die Zulässigkeit der Änderung von Steuerbescheiden regelt, und nicht auf § 171 Abs. 4 AO, welcher keine Änderungsvorschriften enthält. Damit lässt sich dieser Rechtsprechung auch keine Aussage zur Nichtanwendbarkeit des § 171 Abs. 5 AO auf Haftungsbescheide entnehmen.

69

**3.** Ermessensfehler können nicht festgestellt werden. Eine Haftungsinanspruchnahme nach den §§ 191, 71 AO ist auch ohne nähere Darlegung der Ermessenserwägungen im Haftungsbescheid oder in der Einspruchsentscheidung als ermessensgerecht anzusehen (BFH-Beschluss vom 13.08.2007 VII B 345/06, BFH/NV 2008, 23). Bei einer Steuerhinterziehung ist die Ermessensentscheidung vorgeprägt. Es kann davon ausgegangen werden, dass die Behörde bei der Inanspruchnahme von ihrem sogenannten Entschließungsermessen stillschweigend sachgerechten Gebrauch gemacht hat (BFH-Urteil vom 26.02.1991 VII R 3/90, BFH/NV 1991, 504).

70

**4.** Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit ergeben sich, soweit der Antragsgegner den Antragsteller für Säumniszuschläge in Haftung genommen hat. § 71 AO sieht eine Haftung für Säumniszuschläge nicht vor (Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 06.03.2018 9 K 9306/12, EFG 2018, 1765; Niedersächsisches Finanzgericht, Beschluss vom 05.12.2005

71

11 V 280/04, EFG 2006; FG Hamburg, Urteil vom 09.11.1993 VII 26/88, EFG 1994, 687).  
Insoweit beziehen sich die Zweifel auf sämtliche Jahre (2008 bis 2017).

**5.** Die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheides ist auch ernstlich zweifelhaft, soweit er sich auf Zinsen zur Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2017 bezieht. 72

**a)** § 71 AO sah zunächst nur eine Haftung für Hinterziehungszinsen nach § 235 AO vor. Die Haftung erstreckt sich grundsätzlich nicht auf Nachzahlungszinsen gemäß § 233a AO (so jedenfalls Niedersächsisches Finanzgericht, Beschluss vom 05.12.2005 11 V 280/04, EFG 2006; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 71 AO Rn. 46a; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 71 AO Rn. 15a; a.A. ohne weitere Begründung allerdings BFH-Urteil vom 26.09.2012 VII R 3/11, BFH/NV 2013, 337). 73

Nach der Neufassung des § 71 AO bezieht sich die Haftung auch auf Zinsen nach § 233a AO, soweit diese nach § 235 Abs. 4 AO auf die Hinterziehungszinsen angerechnet werden. Die Neuregelung ist erstmals anzuwenden, wenn der haftungsbegründende Tatbestand nach dem 31.12.2016 verwirklicht worden ist (Art. 97 § 11 Abs. 3 EGAO). Nach einer Literaturlauffassung soll durch diese Neuregelung die bisherige Rechtslage lediglich bestätigt werden, da die Nachzahlungszinsen durch ihre Anrechnung zu Hinterziehungszinsen umqualifiziert werden (Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 71 AO Rn. 46a unter Verweis auf BFH-Urteil vom 10.11.2004 XI R 30/04, BFHE 208, 194, BStBl II 2005, 274). 74

Die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners setzt nicht voraus, dass die Steuerschuld gegen den Erstschuldner bereits festgesetzt wurde (BFH-Beschluss vom 21.05.2004 V B 212/03, BFH/NV 2004, 1368). Dementsprechend kann ein Haftungsbescheid über Hinterziehungszinsen auch ohne vorherige Festsetzung der Zinsschuld ergehen (BVerwG-Beschluss vom 16.09.1997 8 B 143/97, BStBl II 1997, 782, BVerwGE 105, 223; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 71 AO Rn. 46). Die Regelungen zur Festsetzungsfrist in § 191 Abs. 3 bis 5 AO gelten – über ihren Wortlaut hinaus – auch für die Haftung für Zinsen (so jedenfalls FG Nürnberg Urteil vom 20.07.1999 II 86/98, EFG 1999, 1209; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 71 AO Rn. 52; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 71 AO Rn. 20). 75

**b)** Demnach ist ernstlich zweifelhaft, ob der Antragsgegner den Antragsteller für die geltend gemachten Zinsen in Haftung nehmen durfte. 76

Bei summarischer Prüfung ist davon auszugehen, dass es sich insoweit um Nachzahlungs- und nicht um Hinterziehungszinsen handelt. Zwar ergibt sich dies nicht ausdrücklich aus der Akte. Für das Vorliegen von Nachzahlungszinsen spricht allerdings, dass in dem Kontoauszug für die Zinsen dieselben Fälligkeiten wie für die Steuerschulden ausgewiesen sind und Nachzahlungszinsen – anders als Hinterziehungszinsen – typischerweise mit den Steuerschulden in einem Bescheid festgesetzt werden. 77

Nach Auffassung des Senats bezieht sich die Haftung nach § 71 AO grundsätzlich nicht auf Nachzahlungszinsen. Soweit der BFH in seinem Urteil vom 26.09.2012 VII R 3/11, BFH/NV 2013, 337 – ohne weitere Begründung – etwas anderes vertreten hat, kann dem angesichts des eindeutigen Wortlauts des § 71 AO nicht gefolgt werden. Vielmehr haftet ein Steuerhinterzieher nur für solche Nachzahlungszinsen, die nach § 235 Abs. 4 AO auf die Hinterziehungszinsen angerechnet werden. Im Streitfall ist nicht ersichtlich, dass es zu einer solchen Anrechnung gekommen ist. Vor dem Hintergrund, dass ein Haftungsbescheid über Hinterziehungszinsen auch ohne vorherige Festsetzung der Zinsschuld ergehen kann, wäre 78

zwar denkbar, die Anrechnung fiktiv im Rahmen des Haftungsbescheides vorzunehmen. Ob dies zulässig ist oder vielmehr eine tatsächliche Anrechnung im Rahmen eines Zinsbescheides erforderlich ist (vgl. Wortlaut des § 71 AO „...angerechnet werden“), bedarf allerdings keiner Entscheidung, da für Hinterziehungs- und Nachzahlungszinsen unterschiedliche Zinsläufe gelten.

Bei Hinterziehungszinsen beginnt der Zinslauf grundsätzlich mit dem Eintritt der Verkürzung und er endet mit der Zahlung der hinterzogenen Steuern (§ 235 Abs. 2 und 3 AO). Bei Nachzahlungszinsen beginnt der Zinslauf 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist, und er endet mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird (§ 233a Abs. 2 AO). Demnach ist vorliegend davon auszugehen, dass eine vollständige Anrechnung der Nachzahlungszinsen ausscheidet. Denn für die Einkommensteuern 2010 bis 2013 begann der Zinslauf für die Nachzahlungszinsen (2010: 01.04.2012; 2011: 01.04.2013; 2012: 01.04.2014; 2013: 01.04.2015) bereits vor Vollendung der Steuerhinterziehung (2010: 16.07.2012; 2011: 19.07.2013; 2012: 11.04.2014; 2013: 30.04.2015) und damit vor Beginn des Zinslaufs für die Hinterziehungszinsen. 79

Angesichts dieser Unklarheiten und der eingangs dargestellten Rechtsfrage muss die Ermittlung der anrechenbaren Nachzahlungszinsen insgesamt – also für sämtliche Jahre – dem Hauptsacheverfahren vorbehalten bleiben. 80

**6.** Die Vollziehung ist rückwirkend ab Fälligkeit aufzuheben, da die ernstlichen Zweifel bereits bei Erlass des Haftungsbescheides erkennbar vorlagen. Mit der Aufhebung der Vollziehung des Haftungsbescheides ab Fälligkeit entfallen bisher verwirkte Säumniszuschläge auf die Haftungsschuld rückwirkend (vgl. BFH-Beschluss vom 10.10.2002 VII S 28/01, BFH/NV 2003, 12). 81

**II.** Anhaltspunkte dafür, dass die Vollziehung für den Antragsteller eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte, sind weder vorgetragen noch ansonsten ersichtlich. 82

**C.** Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Beschwerde ist zuzulassen, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat. 83