

Datum: 25.10.2017
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2269/15 H
ECLI: ECLI:DE:FGD:2017:1025.2K2269.15H.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Der Kläger wendet sich gegen einen Haftungsbescheid, mit dem er vom Beklagten für Steuerschulden der A GmbH (im Folgenden: GmbH) in Anspruch genommen worden ist. 2

Der Kläger ... wurde 2001 zum Geschäftsführer der GmbH bestellt, deren alleiniger Gesellschafter er seit 2003 war. Gegenstand der GmbH war der Großhandel mit Textilstoffen. ... Die GmbH betrieb ein Ladengeschäft in ... und einen Internethandel für Textilien. 3

Die GmbH ermittelte ihren Gewinn durch Bestandsvergleich. Die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuererklärungen wurden am 03.05.2007 (2005), 19.09.2007 (2006) und am 20.06.2008 (2007) beim Beklagten eingereicht. Die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerfestsetzungen 2005 bis 2007 erfolgten erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. In den Gewinn- und Verlustrechnungen wurden für die GmbH folgende Umsatzerlöse erklärt (alle Beträge in Euro): 4

Jahr	2005	2006	2007	
Umsatzsteuerfreie Ausfuhrlieferungen	361.118,38	736.254,75	1.788.857,44	5

umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen	387.364,50	421.617,55	342.920,44
Umsätze Regelsteuersatz	322.880,00	513.646,48	628.209,08
Nicht steuerbare Umsätze	-	-	55.136,90
Summe	1.071.363,30	1.671.518,78	2.815.123,86

Aufgrund der Prüfungsanordnung vom 02.02.2011 führte der Beklagte bei der GmbH eine Betriebsprüfung u.a. für Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2005 bis 2007 durch. Die Ergebnisse wurden im Prüfungsbericht vom 03.01.2012 zusammengefasst, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird. 6

Die Prüferinnen kamen u.a. zu dem Ergebnis, dass eine Schätzungsbefugnis des Beklagten bestehe, weil die Kassenführung formelle und materielle Mängel aufweise und daher nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entspreche. 7

Die GmbH habe in den Streitjahren ein Kassenbuch geführt. Umsätze seien in Form von Rechnungen mit Rechnungsnummern und Quittungsdurchschriften aufgezeichnet worden. Die Nummerierung der Quittungen sei handschriftlich erfolgt. Die Einnahmebelege der Quittungen seien in einer Summe im Kassenbuch aufgezeichnet worden. 8

Es bestünden mehrere, im Einzelnen näher ausgeführte Differenzen zwischen den End- und Anfangsbeständen der Kasse. Ursprungsaufzeichnungen über die Zusammensetzung der Tageseinnahmen seien nicht aufbewahrt worden. 9

Die Zuordnung der Einnahmebelege sei bei einem Vorgang fehlerbehaftet gewesen. Außerdem sei eine Quittungsnummer doppelt vergeben worden. 10

Das Kassenbuch weise keine Bestände pro Tag auf. Weiterhin seien diverse Kassenfehlbeträge festgestellt worden. Das Kassenbuch sei nachträglich verändert worden. Zudem seien Einlagen in die Kasse getätigt worden, ohne dass hierzu Belege vorlägen. 11

Es komme hinzu, dass die ermittelten Rohgewinnaufschlagsätze in erheblichem Maße von den Durchschnittssätzen der Richtsatzsammlung für Textilwaren verschiedener Art und Oberbekleidungseinzelhandel abweichen würden. 12

Eine Hinzuschätzung von 10% der erklärten Umsatzerlöse der GmbH, also 107.136,33 Euro für 2005, 167.151,88 Euro für 2006 und 281.512,39 Euro für 2007 sei gerechtfertigt. Außerdem sei der Gewinn um ungeklärte Bareinlagen (451.000 Euro in 2005, 50.500 Euro in 2007) und ungeklärte Bankeinlagen (5.000 Euro in 2006) sowie Kassenfehlbeträge (40.443,81 Euro in 2007) zu erhöhen. Zudem sei ein Gesellschafterdarlehen abzuzinsen und eine Teilrückzahlung dieses Darlehens als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten. 13

Die Hinzuschätzungsbeträge seien der Umsatzbesteuerung zum Regelsteuersatz zu unterwerfen. 14

Der Beklagte folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ unter dem 23.07.2012 (Körperschaftsteuer – KSt – 2005 bis 2007 sowie Umsatzsteuer – USt – 2007) bzw. dem 01.08.2012 (USt 2005 und 2006) entsprechend geänderte Steuerbescheide. Darin wurde ein 15

Nachzahlungsbetrag von insgesamt 533.830,91 Euro festgesetzt, der sich wie folgt zusammensetzte (alle Beträge in Euro):

Jahr	KSt	Zinsen zur KSt	Solidaritäts-zuschlag	USt	Zinsen zur USt
2005	96.798,00	30.476,00	5.323,89	91.900,67	29.408,00
2006	40.518,00	10.327,00	2.228,49	28.894,69	7.501,00
2007	85.863,00	16.740,00	4.722,46	69.567,71	13.562,00

16

Gegen die Änderungsbescheide legte der Kläger als Geschäftsführer der GmbH fristgemäß Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung.

17

Zur Begründung trug er vor, dass der Beklagte nicht zur Vornahme von Hinzuschätzungen berechtigt gewesen sei. Die Barumsätze der GmbH seien nach den Vorgaben des § 146 Abs. 1 AO ordnungsgemäß erfolgt. Pro Tag habe die GmbH durchschnittlich weniger als zehn Barumsätze erzielt. Sie sei nicht verpflichtet gewesen, ihre Tageseinnahmen durch Kassenauszahlungen bzw. Kassenberichte zu ermitteln. Sie habe ihre Aufzeichnungspflichten mit der Ausstellung und Archivierung der Einzelbelege erfüllt. Für jeden Umsatz würden entweder Rechnungen oder Quittungen geschrieben, von denen Zweitschriften archiviert würden. Sowohl die Rechnungen als auch die Quittungen seien fortlaufend nummeriert. Die Vollständigkeit der Quittungen sei für einen sachverständigen Dritten leicht zu überprüfen. Dem stehe nicht entgegen, dass Quittungen auch bei EC-Cash-Zahlungen geschrieben worden seien; die Ablage der Zweitschriften aller Quittungen sei entweder zur Kasse oder zur Bank erfolgt. Dementsprechend habe der Prüfer die Vollständigkeitsprüfung durchführen können und dabei nur zwei Vorgänge beanstandet.

18

Die Summe der Tagesquittungen werde manuell in eine Einnahmeliste geschrieben; Gleiches gelte für die Barausgaben des Tages. Der GmbH sei nur vorzuwerfen, dass in diesem Handelsbuch vereinzelt auch Barausgaben, die von Arbeitnehmern verauslagt und somit nicht unmittelbar der Ladenkasse entnommen worden seien, notiert seien. Ein nicht ordnungsgemäßes Handelsbuch begründe keine Hinzuschätzungen von Barumsätzen, wenn deren Vollständigkeit durch nummerierte Einzelbelege belegt werde und diese maßgebenden Aufzeichnungen dem Buchführungsergebnis zugrunde gelegt würden. Bei sachlicher Richtigkeit des Buchführungsergebnisses dürfe trotz Mängeln in den Aufzeichnungen eines Handelsbuchs nicht geschätzt werden.

19

Die von der Betriebsprüfung vorgenommenen internen und externen Betriebsvergleiche hätten keine Mängel in der Buchführung ergeben. Der interne Betriebsvergleich habe konstante Aufschlagsätze belegt. Die vom Prüfer vorgenommene externe Verprobung sei fehlerhaft, weil Aufschlagsätze des Textilbekleidungshandels herangezogen worden seien. Der von der GmbH betriebene Stoffgroßhandel sei mit einem Textilbekleidungshandel indes nicht zu vergleichen.

20

Die vorgenommenen Hinzuschätzungen seien überzogen; sie würden die gesamten Barumsätze in den Streitjahren übersteigen. Der Anteil der Barumsätze an den Gesamtumsätzen habe im Prüfungszeitraum zwischen 12% und 28% betragen. Im Übrigen seien die Waren auf Ziel mit Aufschlägen von 15% bis 20% an internationale Abnehmer veräußert worden. Allenfalls komme eine Hinzuschätzung bei den inländischen Barumsätzen

21

in Betracht.

Mit Bescheid vom 22.08.2012 setzte der Beklagte die Änderungsbescheide unter der aufschiebenden Bedingung einer Sicherheitsleistung in gleicher Höhe von der Vollziehung aus. Daraufhin stellte die GmbH beim FG Düsseldorf einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung der Änderungsbescheide ohne Sicherheitsleistung. Mit Beschluss vom 15.02.2013 (Az. 6 V 3221/12 A (K,G,U)) wurde dem Antrag teilweise stattgegeben; die Berechnung des Aussetzungsbetrags wurde dem Beklagten übertragen. 22

Nach Ansicht des Gerichts bestanden keine ernstlichen Zweifel an der Schätzungsbefugnis des Beklagten. Die Kassenführung der GmbH sei nicht ordnungsgemäß gewesen. Bei der Struktur des Betriebs der GmbH ergreife die Nichtordnungsgemäßheit der Kassenführung die gesamte Buchführung. Die GmbH tätige einen nicht unwesentlichen Teil ihrer Geschäfte als Bargeschäfte. 23

Der Höhe nach begegne die Hinzuschätzung von 10% der Umsätze keinen rechtlichen Zweifeln; unter Berücksichtigung der groben Mängel in der Kassenführung übersteige die vorgenommene Schätzung keinesfalls die Obergrenze des zulässigen Schätzungsrahmens. 24

Es sei aber ernstlich zweifelhaft, ob zusätzlich Kassenfehlbeträge hinzugeschätzt werden könnten; diese könnten bereits in der pauschalen Schätzung enthalten sein. Zudem seien die Behandlung von Einlagen als eigene Einnahmen der GmbH sowie die Rechtmäßigkeit des Ansatzes einer verdeckten Gewinnausschüttung und einer Abzinsung von Gesellschafterdarlehen zweifelhaft. 25

Mit Schreiben vom 08.03.2013 teilte der Beklagte der GmbH mit, welche Beträge von der Vollziehung ausgesetzt sind. Zugleich forderte er die GmbH auf, die nicht ausgesetzten Beträge i.H.v. insgesamt 261.665,34 Euro bis zum 11.04.2013 an ihn zu zahlen. 26

Der Kläger stellte daraufhin am 21.03.2013 einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH. Das Verfahren wurde am 29.10.2013 eröffnet (AG Düsseldorf, 500 IN 53/13). Forderungen waren bis zum 02.12.2013 beim Insolvenzverwalter anzumelden. Als Stichtag, welcher dem Berichts- und Prüfungstermin entspricht, wurde der 23.12.2013 bestimmt. 27

Der Beklagte meldete die Forderungen betreffend die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2005 bis 2007 nebst Zinsen, Solidaritätszuschlag und Säumniszuschläge zur Tabelle an. Dem widersprach der Insolvenzverwalter. Ein Widerspruch des Klägers erfolgte nicht. 28

Mit Schreiben vom 28.03.2014 forderte der Beklagte den Insolvenzverwalter auf, das vom Kläger eingeleitete Einspruchsverfahren aufzunehmen oder den Widerspruch zurückzunehmen. 29

Nach Anhörung erließ der Beklagte unter dem 02.06.2014 einen Haftungsbescheid, mit dem er den Kläger gemäß §§ 191, 69, 34 AO für einen Gesamtbetrag von 592.341,76 Euro in Haftung nahm. Die Haftungssumme betraf die Körperschaftsteuer nebst Solidaritätszuschlag und Zinsen sowie Umsatzsteuer nebst Zinsen, jeweils für 2005 bis 2007, sowie Säumniszuschläge. Zugleich forderte er den Kläger auf, 291.687,51 Euro an ihn zu zahlen. 30

Zur Begründung führte der Beklagte aus, dass der Kläger als Geschäftsführer der GmbH seine Pflicht zur Entrichtung der Steuer aus den von ihm zu verwaltenden Mitteln verletzt habe. Der Grundsatz der anteiligen Tilgung könne nicht angewandt werden, weil der Kläger 31

trotz Aufforderung keine Angaben zu deren Berechnung gemacht habe. Das „ruhende Klageverfahren“ beeinflusse nicht die Fälligkeit der Steuern und daher auch nicht die Berechnung des Haftungszeitraums.	
Die Zahlungsaufforderung sei auf die Beträge beschränkt worden, die im Rahmen „des Klageverfahrens“ nicht ausgesetzt worden seien. Die Haftungssumme sei akzessorisch zu den Steuerbescheiden und könne erst dann geändert werden, wenn die zugrunde liegenden Steuerbescheide aufgrund des noch ausstehenden Gerichtsurteils geändert würden.	32
Der Kläger habe seine Pflicht zur Zahlung der Steuern mindestens grob fahrlässig verletzt.	33
Die Inanspruchnahme der GmbH selbst habe nicht zum Erfolg geführt. Es sei daher ermessensgerecht, den Kläger in voller Höhe in Anspruch zu nehmen.	34
Am 17.06.2014 legte der Kläger gegen den Haftungsbescheid Einspruch ein. Zur Begründung trug er vor, dass die Steuerforderungen in der geltend gemachten Höhe unzutreffend seien.	35
Er verwies hierzu auf die Entscheidung des FG Düsseldorf im Aussetzungsverfahren. Das Gericht habe keine unerklärten Einnahmen festgestellt. Die Barumsätze hätten nur einen kleinen Anteil an den Gesamtumsätzen ausgemacht und seien anhand von Durchschlägen der nummerierten Quittungen belegt worden. Formelle Mängel der Kassenbuchführung würden keine Rückschlüsse auf die Vollständigkeit der Steuererklärungen zulassen, selbst wenn sie zu Hinzuschätzungen von Sicherheitszuschlägen berechtigen sollten.	36
Er habe keine Pflichten verletzt. Er sei seinen Steuererklärungspflichten nachgekommen. Die Jahresabschlüsse und die Steuererklärungen habe er jeweils im Folgejahr beim Beklagten eingereicht. Soweit ihm der Beklagte vorwerfe, dass die Steuererklärungen aufgrund grob fahrlässiger Verletzung der Buchführungspflichten unvollständig seien, handele es sich um eine bloße Vermutung.	37
Die Betriebsorganisation habe vorgesehen, dass die Bareinnahmen anhand nummerierter Quittungen aufgezeichnet und belegt werden. Die Bestimmung der Höhe der Barumsätze sei nicht durch eine Kassenauszahlung, sondern anhand von Einzelbelegen erfolgt. Er selbst habe davon ausgehen können, dass die Barumsätze vollständig erfasst worden seien. Eine fehlende formale Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung lasse in diesem konkreten Fall nicht zwangsläufig auf eine fehlende Vollständigkeit schließen.	38
Die proportionale Gläubigerbefriedigung habe er erst ab seiner Kenntnisnahme von der drohenden Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft am 15.03.2013 und dem Insolvenzantrag vom 21.03.2013 zu beachten gehabt. Der Haftungszeitraum beginne erst mit der Fälligkeit der Steuerschuld, also hier mit dem 11.04.2013.	39
Zudem bleibe abzuwarten, inwieweit der Insolvenzverwalter eine Befriedigung der Steueransprüche erreichen könne.	40
Unter dem 07.07.2014 erließ der Beklagte gegenüber dem Insolvenzverwalter der GmbH eine Einspruchsentscheidung wegen der Einsprüche gegen die geänderten Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2007. Darin führte er aus, dass das durch die Insolvenzeröffnung unterbrochene Einspruchsverfahren aufgenommen und in das Feststellungsverfahren übergeleitet werde. Die Einsprüche und der Widerspruch gegen die Anmeldungen zur Tabelle seien teilweise begründet. Er stelle die angemeldeten	41

Forderungen gemäß § 251 Abs. 3 AO wie folgt als Insolvenzforderungen fest (alle Beträge in Euro):

Jahr	KSt	Zinsen zur KSt	Solz	USt	Zinsen zur USt
2005	-	-	-	19.740,67	6.304,00
2006	36.469,85	9.574,00	2.066,46	28.094,53	7.293,00
2007	66.948,00	13.044,00	3.682,14	52.288,35	10.188,00

Zur Begründung führte der Beklagte aus, dass die Einsprüche insoweit begründet seien, als das FG in seinem Beschluss vom 15.02.2013 ernstliche Zweifel an den Änderungen der Steuerfestsetzungen geäußert habe. Im Übrigen sei der Einspruch unbegründet. Aufgrund der gravierenden Mängel in der Kassenführung seien zu Recht Hinzuschätzungen i.H.v. 10% der Umsatzerlöse vorgenommen worden. 42

Gegen diese Einspruchsentscheidung wurde keine Klage erhoben. 43

Mit Einspruchsentscheidung vom 26.06.2015 änderte der Beklagte den Haftungsbescheid dahingehend ab, dass die Haftungssumme auf 285.594,16 Euro herabgesetzt wurde. Der Einspruch des Klägers gegen den Haftungsbescheid sei teilweise begründet. Durch die Reduzierung der Steuerschulden der GmbH aufgrund der Einspruchsentscheidung vom 07.07.2014 mindere sich die Haftungssumme entsprechend. 44

Gemäß § 69 Satz 2 AO umfasse die Haftung auch die Säumniszuschläge. Ab der Stellung des Insolvenzantrags sei der Kläger nur für die Hälfte der verwirkten Säumniszuschläge in Haftung zu nehmen. 45

Wegen der Neuberechnung der Haftungssumme wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen. 46

Sein Ermessen habe der Beklagte zutreffend ausgeübt. Der Kläger habe als Geschäftsführer der GmbH deren steuerliche Pflichten zu erfüllen gehabt; hierzu gehöre die Buchführungspflicht, die Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe von zutreffenden Steuererklärungen und die Pflicht zur Zahlung der fälligen Steuern. Diesen Pflichten sei der Kläger nicht nachgekommen. 47

Der Kläger könne sich nicht darauf berufen, dass eine nicht ordnungsgemäße Kassenführung kein Beweis für eine unvollständige Erklärung der Umsätze sei. Der Kläger habe die Kassenaufzeichnungen nicht ordnungsgemäß geführt und daher seine Pflichten als Geschäftsführer grob fahrlässig verletzt. Diese Pflichtverletzung berechtige zu der Annahme, dass in den abgegebenen Steuererklärungen für die Jahre 2005 bis 2007 zu niedrige Umsätze und Gewinne erklärt worden seien. 48

Es sei anzunehmen, dass die GmbH im Haftungszeitraum noch über genügend Mittel verfügt habe, um die nunmehr rückständigen Steuern und Abgaben zu bezahlen. Der Haftungszeitraum beginne mit der Abgabe der fehlerhaften Steuererklärungen für das Jahr 2005 am 03.05.2007 und ende mit der Stellung des Insolvenzantrags am 21.03.2013. Der Kläger habe im Einspruchsverfahren keine Angaben über das Vorhandensein und die 49

Verwendung von Mitteln bei der GmbH in dieser Zeit gemacht.	
Dagegen richtet sich die am 24.07.2015 erhobene Klage.	51
Der Kläger ist der Auffassung, dass er keine Pflichtverletzung begangen habe. Die Steuererklärungen seien nicht unvollständig abgegeben worden. Die fehlende Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung lasse nicht auf eine fehlende Vollständigkeit der Einnahmen schließen.	52
Er habe seine Pflicht zur proportionalen Gläubigerbefriedigung nicht missachtet. Eine solche Pflicht habe für ihn nur für den Zeitraum ab seiner Kenntnis von der drohenden Zahlungsunfähigkeit der GmbH am 15.03.2013 und dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens bestanden. Das Schreiben des Beklagten vom 08.03.2013, mit dem die GmbH zur Zahlung der nicht ausgesetzten Beträge aufgefordert wurde, sei seinem Bevollmächtigten am 13.03.2014 zugegangen. Eine Einigung auf einen geringeren Zahlungsbetrag sei nicht zustande gekommen. Hiervon habe er am 15.03.2013 erfahren. Daraufhin habe er am 21.03.2013 den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt.	53
Der Haftungszeitraum beginne frühestens mit der Fälligkeit der Steuerschuld. Diese sei erst am 11.04.2013 und somit nach der Stellung des Antrags auf Insolvenzeröffnung eingetreten.	54
Weiterhin sei ihm kein grobes Verschulden vorzuwerfen. Er habe sich im operativen Geschäft hauptsächlich um den Wareneinkauf (Import) und den Verkauf der Waren an ausländische Großkunden (Export) gekümmert.	55
Bei dem Ladenlokal habe es sich um eine Art Showroom gehandelt. Er sei nur selten im Ladenlokal an der Verkaufstheke gewesen. In dem Ladengeschäft seien nur zuverlässige, langfristig angestellte Personen tätig gewesen. Die Eintragungen für die Kassengeschäfte habe seine Schwester vorgenommen, wenn sie in dem Geschäft gewesen sei. Sie wohne ebenfalls in Belgien. Im Fall ihrer Abwesenheit habe der Mitarbeiter ... die Eintragungen vorgenommen.	56
Die vollständige Erfassung aller Umsätze an der Verkaufstheke durch die Angestellten sei durch ein von ihm implementiertes Kontrollsystem sichergestellt worden. Er habe davon ausgehen können, dass die Barumsätze vollständig erfasst worden seien. Er habe Quittungsblöcke im Voraus nummeriert und abgestempelt und die Mitarbeiter angewiesen, die Bareinnahmen, die im Verhältnis zum Gesamtumsatz von eher untergeordneter Bedeutung gewesen seien, anhand dieser durchnummerierten Quittungen aufzuzeichnen.	57
Dieses System habe er von dem vorherigen Betriebsinhaber, dem Vater seiner damaligen Freundin, übernommen. Weder die für den Betrieb tätigen Steuerberater noch das Finanzamt hätten diese Vorgehensweise vor der hier maßgeblichen Betriebsprüfung beanstandet. Eine Prüfung im Jahr 2002 und eine Umsatzsteuernachschau im Jahr 2008 seien ohne Beanstandungen geblieben.	58
Er selbst sei etwa zwei Mal alle zehn Tage in dem Ladengeschäft gewesen und habe dort auch die Kasse überprüft.	59
Der Kläger beantragt,	60
den Haftungsbescheid vom 02.06.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.06.2015 aufzuheben,	61
	62

hilfsweise die Revision zuzulassen.	
Der Beklagte beantragt,	63
die Klage abzuweisen.	64
Der Beklagte verweist auf sein bisheriges Vorbringen.	65
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die wechselseitigen Schriftsätze nebst Anlagen sowie auf den Inhalt der hinzugezogenen Verwaltungsvorgänge und der beigezogenen Akten des FG Düsseldorf (Az. 6 V 3221/12 A (K,G,U)) und des Amtsgerichts ... (Az. ...) Bezug genommen.	66
Entscheidungsgründe	67
Die Klage hat keinen Erfolg.	68
Der Haftungsbescheid vom 02.06.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.06.2015 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).	69
I.	70
Der Beklagte hat den Kläger zu Recht gemäß §§ 191, 69, 34 AO i.V.m. § 35 GmbHG durch Haftungsbescheid für die rückständige Umsatzsteuer 2005 bis 2007 und Körperschaftsteuer nebst Solidaritätszuschlag 2006 und 2007 nebst Zinsen und darauf entfallender Säumniszuschläge in Haftung genommen.	71
Nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO kann durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner). Gemäß § 69 Satz 1 AO haften die in den §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis i.S.d. § 37 AO infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden. Die Haftung umfasst nach § 69 Satz 2 AO auch die infolge der Pflichtverletzung zu zahlenden Säumniszuschläge.	72
1.	73
Der Kläger war als Geschäftsführer der GmbH gemäß § 35 GmbHG deren gesetzlicher Vertreter i.S.d. § 34 Abs. 1 AO. Er ist im Jahr 2001 zum Geschäftsführer der GmbH bestellt worden und war als solcher bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Jahr 2013 tätig.	74
2.	75
Der Kläger hat seine Pflichten als Geschäftsführer der GmbH verletzt. Gemäß § 34 Abs. 1 S. 1 AO haben die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Hierzu gehören alle Verpflichtungen des Steuersubjekts, die durch die AO und die Einzelsteuergesetze begründet werden (BFH, Urteil vom 04.03.1986 VII R 38/81, BFHE 146, 336, BStBl II 1986, 577; Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 149. Lieferung 07.2017, § 69 AO Rn. 12). Eine Pflichtverletzung kann auch in der Abgabe einer inhaltlich falschen Steuererklärung liegen (Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 149. Lieferung 07.2017, § 69 AO Rn. 12).	76

- Der Kläger hat seine Pflichten verletzt, indem er nicht für die ordnungsgemäße Führung der Kasse der GmbH Sorge getragen hat und es dadurch zur Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen gekommen ist. Wegen der fehlenden Ordnungsgemäßheit der Kassenführung, die vom Kläger im Klageverfahren nicht bestritten wurde, wird auf die Ausführungen des FG Düsseldorf im Aussetzungsbeschluss vom 15.02.2013, Az. 6 V 3221/12 A(K,G,U), Bezug genommen. 77
- Der Kläger kann nicht mit Erfolg einwenden, dass die von ihm abgegebenen Steuererklärungen nicht fehlerhaft gewesen seien, weil die Buchführung der GmbH trotz der unstreitigen Mängel der Kassenführung nicht unzutreffend gewesen sei. 78
- Der Kläger macht insofern zum einen geltend, dass die mangelhafte Kassenführung nicht der gesamten Buchführung die Ordnungsmäßigkeit nehme, weil in seinem Betrieb nicht vorwiegend Bargeschäfte getätigt worden seien. Zum anderen wendet er ein, dass die Hinzuschätzungen überhöht seien, weil diese nicht auf die Barumsätze begrenzt worden seien. 79
- Der Kläger muss sich gemäß § 166 AO die unanfechtbare Festsetzung der Steuerforderungen entgegenhalten lassen. Nach § 166 AO hat derjenige eine gegenüber dem Steuerpflichtigen unanfechtbar festgesetzte Steuer gegen sich gelten zu lassen, der in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten. 80
- Die mit Präklusionswirkung ausgestattete Regelung des § 166 AO will verhindern, dass das gegen den Steuerpflichtigen durchgeführte Verfahren nochmals aufgerollt und dadurch das Haftungsverfahren unnötig verzögert wird (BFH, Urteil vom 16.05.2017 VII R 25/16, BFHE 257, 515, BStBl II 2017, 934). Die Regelung ist eine Vereinfachungsnorm; sofern sie eingreift, soll das Haftungsverfahren von den Fragen der materiellen Richtigkeit der Steuerfestsetzungen befreit werden (FG Köln, Urteil vom 18.01.2017 10 K 3671/14, EFG 2017, 625). 81
- Die Steuerforderungen, für die der Kläger in Haftung genommen worden ist, sind unanfechtbar als Insolvenzforderungen festgestellt. Die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2005 bis 2007 wurde mit den Änderungsbescheiden vom 23.07.2012 bzw. 01.08.2012 festgesetzt. Das dagegen durch den Kläger als gesetzlichen Vertreter der GmbH eingeleitete Einspruchsverfahren wurde mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens in analoger Anwendung des § 240 ZPO unterbrochen. Nach dem Widerspruch des Insolvenzverwalters gegen die Tabellenanmeldung des Beklagten nahm der Beklagte das Einspruchsverfahren auf. In seiner Einspruchsentscheidung vom 07.07.2014 stellte der Beklagte die Steuerforderungen in reduzierter Höhe gegenüber dem Insolvenzverwalter als Insolvenzforderungen fest. Eine Anfechtung dieser Entscheidung erfolgte nicht. 82
- Der Kläger hätte die Steuerfestsetzungen als Vertreter der GmbH anfechten können. Das Recht eines Geschäftsführers einer in Insolvenz geratenen GmbH, einen Widerspruch gegen eine Forderungsanmeldung zur Tabelle einzulegen, ist eine Anfechtungsmöglichkeit i.S.d. § 166 AO (BFH, Urteil vom 16.05.2017 VII R 25/16, BFHE 257, 515, BStBl II 2017, 934). Der Kläger wäre in der Lage gewesen, durch einen bis zum 23.12.2013, d.h. bis zum Stichtag, der dem Prüfungstermin entspricht, eingelegten Widerspruch den Grund und die Höhe der Primärschuld nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH einer gerichtlichen Überprüfung zu unterziehen. Zwar hätte ein solcher Widerspruch nach § 178 Abs. 1 Satz 2 InsO nicht die Feststellung der Forderung zur Tabelle verhindern können, doch hätte er Wirkungen in Bezug auf das weitere Verfahren nach Aufhebung des 83

Insolvenzverfahrens entfaltet. Soweit nämlich der Schuldner im Prüfungstermin angemeldeten Forderungen nicht widersprochen hat, können die Insolvenzgläubiger aus der Eintragung in die Tabelle wie aus einem vollstreckbaren Urteil die Zwangsvollstreckung gegen ihn betreiben (§ 201 Abs. 2 Satz 1 InsO), sofern kein Restschuldbefreiungsverfahren eingeleitet worden ist oder das Insolvenzgericht eine Restschuldbefreiung versagt oder widerrufen hat.

Einen solchen Widerspruch gegen die Tabellenanmeldung des Beklagten hat der Kläger indes nicht eingelegt. Auf die Gründe für die Nichteinlegung des Widerspruchs kommt es dabei nicht an. Der Kläger kann daher nicht mit seiner Behauptung gehört werden, dass er von dem Prüfungstermin im Insolvenzverfahren nichts gewusst habe. 84

Der Anwendung des Einwendungsausschlusses nach § 166 AO steht nicht entgegen, dass der Kläger vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens Einspruch gegen die aufgrund der Betriebsprüfung geänderten Steuerbescheide eingelegt hatte. § 166 AO gilt auch dann, wenn der Geschäftsführer einer GmbH vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH Einspruch gegen Steuerfestsetzungen, für die er in Haftung genommen wird, einlegt, aber keinen Widerspruch gegen die spätere Forderungsanmeldung zur Tabelle erhebt (FG Rheinland-Pfalz Urteil vom 25.02.2014 3 K 1283/12, EFG 2014, 1166; FG München, Urteil vom 10.03.2016 14 K 2710/13, EFG 2016, 1931, Rev. unter XI R 9/16 anhängig; FG Köln, Urteil vom 18.01.2017 10 K 3671/14, EFG 2017, 625, Rev. unter I R 39/17 anhängig; a.A. FG Köln, Beschluss vom 24.11.2014 13 V 2905/14, juris; offengelassen von BFH, Urteil vom 16.05.2017 VII R 25/16, BFHE 257, 515, BStBI II 2017, 934). 85

Der Kläger hat als gesetzlicher Vertreter der GmbH Einspruch eingelegt und die Steuerfestsetzungen damit zunächst i.S.d. § 166 AO angefochten. Der Einspruch des Klägers hat sich aber durch den Erlass der Einspruchsentscheidung vom 07.07.2014 erledigt und ist damit letztlich erfolglos geblieben. § 166 AO greift auch bei einem erfolglosen Rechtsbehelf ein (FG München, Urteil vom 10.03.2016 14 K 2710/13, EFG 2016, 1931 m.w.N.). Dass der Kläger von dem Ausgang des Einspruchsverfahrens nach eigenen Angaben keine Kenntnis hatte, steht dem nicht entgegen. Die Einspruchsentscheidung war nur dem Insolvenzverwalter bekannt zu geben und dem Kläger stand insofern auch keine Anfechtungsmöglichkeit zu. 86

3. 87

Durch die Pflichtverletzungen des Klägers ist ein Haftungsschaden entstanden. 88

Ein Haftungsschaden kann bereits dadurch eintreten, dass infolge der Pflichtverletzung des Haftungsschuldners eine entstandene Steuer überhaupt nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt und somit auch keine Steuerentrichtungspflicht begründet wird (Jatzke in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 1. Aufl. 1995, 134. Lieferung, § 69 AO 1977 Rn. 20; Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 149. Lieferung 07.2017, § 69 AO Rn. 13). 89

Der Kläger hat es unterlassen, korrekte Umsatzsteuererklärungen 2005 bis 2007 und Körperschaftsteuererklärungen 2006 und 2007 beim Beklagten einzureichen. Dadurch sind die Steuern nicht rechtzeitig in zutreffender Höhe festgesetzt und auch nicht gezahlt worden. 90

Die Umsatzsteuerjahreserklärung ist gemäß § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG eine Steueranmeldung i.S.d. §§ 150 Abs. 1 Satz 3, 167 Abs. 1 Satz 1 AO, die einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht (vgl. § 168 Satz 1 AO). Hätte der Kläger die 91

Umsatzsteuerjahreserklärungen 2005 bis 2007 rechtzeitig und inhaltlich korrekt beim Beklagten eingereicht, wären die Umsatzsteuerfestsetzungen 2005 bis 2007 mit der Einreichung der Erklärung erfolgt. Eine Nachzahlung wäre einen Monat nach dem Eingang der Steueranmeldungen fällig geworden (§ 18 Abs. 4 Satz 1 UStG).

Bei Veranlagungssteuern wie der Körperschaftsteuer ist die Steuer durch einen Steuerbescheid festzusetzen. Der Steuerbescheid ist dem Steuerschuldner bekannt zu geben; denn ohne wirksame Bekanntgabe tritt keine Fälligkeit des entstandenen Steueranspruchs ein (§ 220 Abs. 2 Satz 2 AO). Der Zeitpunkt, zu dem die Steuer infolge der Pflichtverletzung als nicht festgesetzt und damit der Haftungstatbestand als erfüllt anzusehen ist, ist bei den Veranlagungssteuern anhand einer hypothetischen Betrachtung zu ermitteln. Es ist zu prüfen, wann bei einem zu unterstellenden gewöhnlichen Geschehensablauf, d. h. bei rechtzeitiger Abgabe der Steuererklärung und normaler Bearbeitungszeit der Finanzbehörde, die Festsetzung erfolgt wäre (Jatzke in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 1. Aufl. 1995, 134. Lieferung, § 69 AO Rn. 20). Hiervon ist in der Regel mit dem Ablauf eines Kalenderjahres nach Ablauf des Veranlagungszeitraums auszugehen. Die Körperschaftsteuer 2007 wäre demnach Ende 2008 festgesetzt worden und die Steuerverbindlichkeit Ende Januar 2009 fällig gewesen. 92

Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass die GmbH die Steuerforderungen, für die der Kläger in Haftung genommen worden ist, bei rechtzeitiger Abgabe der korrekten Steuererklärungen im Zeitpunkt der fiktiven Fälligkeit nicht in voller Höhe hätte zahlen können. Dementsprechend hat der Beklagte auch den Grundsatz der anteiligen Tilgung zu Recht nicht angewandt. 93

4. 94

Der Kläger hat seine Pflicht zur Abgabe korrekter Steuererklärungen grob fahrlässig verletzt. Er hat schuldhaft unzureichend für die ordnungsgemäße Kassenführung und die Erstellung einer ordnungsgemäßen Buchführung Sorge getragen. 95

Grob fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt, zu der er nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und imstande ist, in ungewöhnlich großem Maße verletzt. Dazu gehört, dass er unbeachtet lässt, was im gegebenen Fall jedem hätte einleuchten müssen, oder die einfachsten, ganz nahe liegenden Überlegungen nicht anstellt. Die objektive Pflichtverletzung indiziert im Allgemeinen die grobe Fahrlässigkeit (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, 149. Lieferung 07.2017, § 69 AO Rn. 29). 96

Der Kläger kann sich nicht mit Erfolg darauf berufen, dass er den Angestellten der GmbH bestimmte Abläufe für die Behandlung der Bareinnahmen vorgegeben und die Eintragungen in das Kassenbuch nicht selbst vorgenommen habe. 97

Den Kläger trifft insofern ein Überwachungsverschulden. Der Geschäftsführer ist verpflichtet, diejenigen Personen, denen er die Erledigung der ihm als Vertreter der Steuerpflichtigen auferlegten steuerlichen Pflichten überträgt, sorgfältig auszuwählen und laufend und sorgfältig bei der Durchführung der ihnen übertragenen Aufgaben zu überwachen. Insbesondere muss sich der Vertreter ständig so eingehend über den Geschäftsgang unterrichten, dass er unter normalen Umständen mit der ordnungsgemäßen Erledigung der Geschäfte rechnen kann bzw., dass ihm ein Fehlverhalten des beauftragten Dritten rechtzeitig erkennbar wird (BFH, Beschlüsse vom 18.08.1999 VII B 106/99, BFH/NV 2000, 541; vom 20.02.2001 VII B 111/00, BFH/NV 2001, 1097). Der Vertreter muss seiner Überwachungspflicht in einem Maße gerecht werden, dass ihm Unregelmäßigkeiten nicht 98

über einen längeren Zeitraum verborgen bleiben können (*Jatzke* in: *Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung*, 1. Aufl. 1995, 134. Lieferung, § 69 AO Rn. 32).

- Diesen Anforderungen an die Überwachung seiner Mitarbeiter ist der Kläger nicht ausreichend nachgekommen. Es bestanden diverse Mängel in der Kassenführung der GmbH, namentlich fehlende Kassenendbestände (Dezember 2005), Differenzen zwischen Bilanzansatz zum 31.12.2005 und Anfangsbestand des Kassenbuchs zum 01.01.2006, Differenzen zwischen dem Endbestand des Kontos „Kasse“ laut Buchführung zum 31.12.2006 und dem Saldo der Aktivposten Kasse/Tresor laut Bilanz, sowie fehlende Anfangs- und Endbestände im Kassenbuch. Zudem wurden nachträgliche Eintragungen in das Kassenbuch und Kassenfehlbeträge festgestellt. Diese Mängel können nur auf eine nicht laufend, nicht vollständig, nicht richtig geführte bzw. nicht geordnete Kassen- und Buchführung zurückgeführt werden. Wäre der Kläger seiner Überwachungspflicht in ausreichendem Maße nachgekommen, wären ihm diese Mängel nicht über einen Zeitraum von drei Jahren unbekannt geblieben. 99
5. 100
- Der Kläger haftet gegenüber der GmbH nicht lediglich subsidiär. Die Vollstreckung in das Vermögen der GmbH ist vorliegend erfolglos geblieben (§ 219 Satz 1 AO). 101
- Entgegen der Ansicht des Klägers bestand keine Notwendigkeit, mit dem Erlass des Haftungsbescheides bis zum Abschluss des Insolvenzverfahrens zu warten. Sollte das Insolvenzverfahren zu einer Quote oder gar zur vollen Erfüllung der Steuerforderungen führen, wäre der Kläger dadurch nicht benachteiligt, weil die Insolvenzforderungen im Fall der Zahlung auf ihn übergehen würden (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 04.05.83 II R 108/81, BFHE 138, 487, BStBl II 1983, 592). 102
6. 103
- Die Inanspruchnahme des Klägers als Haftungsschuldner ist nicht ermessensfehlerhaft (§ 102 FGO). 104
- Bei der Haftungsinanspruchnahme nach § 69 i. V. m. § 34 Abs. 1 AO handelt es sich um eine Ermessensentscheidung (§ 191 Abs. 1 AO). Diese unterliegt gemäß § 102 FGO nur der eingeschränkten gerichtlichen Kontrolle. Regelmäßig prüft das Gericht nur, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind, ob von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht wurde oder ob gar keine Ermessenserwägungen angestellt worden sind (vgl. BFH-Urteil vom 12.05.1992 VII R 52/91, BFH/NV 1992, 785 m.w.N.). Es ist dem Gericht verwehrt, seine eigene Ermessensentscheidung an die Stelle der Ermessensentscheidung der Finanzbehörden zu setzen (vgl. *Drüen* in: *Tipke/Kruse, AO/FGO*, 149. Lieferung 07.2017, § 102 FGO Rn. 9 m.w.N.). 105
- Sowohl das Entschließungsermessen als auch das Auswahlermessen sind fehlerfrei ausgeübt worden. Ein anderer Haftungsschuldner ist nicht ersichtlich. 106
7. 107
- Die Haftung bezieht sich auf die Umsatzsteuer 2005 bis 2007 und Körperschaftsteuer sowie Solidaritätszuschlag 2006 und 2007 nebst Zinsen. Die Haftung für die Säumniszuschläge ergibt sich aus § 69 Satz 2 AO. 108

Die in der angefochtenen Einspruchsentscheidung vom 26.06.2015 herabgesetzte Haftungssumme entspricht den Feststellungen der Insolvenzforderungen in der bestandskräftigen Einspruchsentscheidung vom 07.07.2014 und ist somit der Höhe nach nicht zu beanstanden. Einwendungen gegen die Steuerforderungen kann der Kläger gemäß 166 AO nicht geltend machen. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die diesbezüglichen Ausführungen unter Ziffer 2. Bezug genommen.	109
Hinsichtlich der Berechnung der Säumniszuschläge bestehen keine Bedenken. Die Säumniszuschläge sind ab dem Tag der Stellung des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens nur noch zur Hälfte in die Haftungssumme einbezogen worden.	110
II.	111
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	112
III.	113
Die Revision war zuzulassen, weil bisher höchstrichterlich noch nicht geklärt ist, ob der Einwendungsausschluss des § 166 AO auch dann gilt, wenn der Geschäftsführer einer GmbH keinen Widerspruch gegen eine Anmeldung einer Insolvenzforderung zur Tabelle eingelegt hat, aber vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens einen Einspruch gegen die Steuerfestsetzungen erhoben hatte. Diese Frage, die auch Gegenstand der anhängigen Verfahren I R 39/17 und XI R 9/16 ist, hat der BFH in seinem Urteil vom 16.05.2017 (VII R 25/16) ausdrücklich offengelassen.	114