
Datum: 09.12.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 4177/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:1209.13K4177.03.00

Tenor:

Die Haftungsbescheide vom 26.02.03 in der Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 26.06.03 werden aufgehoben.

Der Beklagte trägt die Kosten der Verfahren. Das Urteil ist wegen der Kotenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar, wobei der Beklagte die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden kann, so weit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten sind Brüder und Gesellschafter-Geschäftsführer der C-GmbH (im Folgenden: GmbH), für deren Steuerrückstände sie durch die angefochtenen Haftungsbescheide in Anspruch genommen worden sind; in den dazu ergangenen Einspruchsentscheidungen ist die Haftungsquote herabgesetzt worden. Die fraglichen Steuerrückstände betreffen vor allem die Körperschaftsteuer (KSt) 1996 bis 1999.

2

Schon für die Jahre 1992 bis 1995 war die betriebliche Veranlassung von Pensionszusagen an die Gesellschafter-Geschäftsführer umstritten gewesen. Nachdem die klageabweisende Entscheidung des Finanzgerichts Köln (FG) vom 12. 7. 1999 13 K 644/99 (Entscheidungen der Finanzgerichte -- EFG -- 1999, 1098) vom Bundesfinanzhof (BFH) durch Urteil vom 8. 11. 2000 I R 70/99 (Amtlich nicht veröffentlichte Entscheidungen des Bundesfinanzhofs -- BFH/NV -- 2001, 866) aufgehoben worden war, erkannte der Beklagte in dem nachfolgenden Verfahren 13 K 1890/01 vor dem FG die betriebliche Veranlassung der

3

Pensionsrückstellungen für 1992 bis 1995 noch an. Für die hier fraglichen Jahre 1996 bis 1999 veranlasste der Beklagte jedoch eine Betriebsprüfung durch das Finanzamt für Großbetriebsprüfung Bergisch Gladbach, auf dessen Bericht vom 14. 6. 2002 verwiesen wird. Danach wurden die im Prüfungszeitraum bilanzierten Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen für die Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH insoweit als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) angesehen, als sie von der GmbH nicht finanzierbar waren (1996: 125.000 DM, 1997: 135.000 DM, 1999: 208.000 DM). Außerdem wurden die laufenden Aufwendungen der GmbH für die Geschäftsführung durch Gesellschafter als überhöht angesehen und insofern weitere vGA angenommen (1996: 122.017 DM, 1997: 117.573 DM, 1998: 199.677 DM). Nachdem entsprechende KSt-Bescheide für 1996 bis 1999 ergangen waren, beantragten die Kläger am 14. 10. 2002 die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH. Nach Erstattung eines Insolvenzgutachtens vom 25. 11. 2002, auf dessen Inhalt wegen der weiteren Einzelheiten ebenfalls verwiesen wird, wurde das Insolvenzverfahren am 1. 12. 2002 eröffnet.

Am 2. 12. 2002 schrieb der Beklagte beide Kläger an und teilte ihnen mit, die GmbH schulde Steuern und Abgaben in Höhe von 173.177,61 (. Zur Prüfung, ob und in welchem Umfang die Kläger dafür als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden könnten, sollten diese Angaben über Eigen- und Fremdmitteln und Zahlungsein- und -ausgänge der GmbH im Haftungszeitraum sowie darüber machen, ob die Steuern etwa in dem gleichen Verhältnis gezahlt worden seien wie andere Verbindlichkeiten oder aus welchem Grund andere Gläubiger gegebenenfalls vorzugsweise befriedigt worden seien. 4

Nachdem die Kläger sich hierzu nicht äußerten, erließ der Beklagte am 26. 2. 2003 jeweils einen auf § 69 in Verbindung mit §§ 34, 35 der Abgabenordnung (AO) gestützten Haftungsbescheid über insgesamt 177.959,61 (gegen beide, auf dessen Inhalt wegen der einzelnen Beträge und deren Fälligkeiten sowie wegen der gleichlautenden Begründungen verwiesen wird. Darin heißt es unter anderem, durch Verletzung der Zahlungspflicht hätten die Kläger bewirkt, dass die rückständigen Ansprüche aus den Steuerschuldverhältnis nicht erfüllt worden seien. Die hierin liegende Pflichtverletzung sei als zumindest grob fahrlässig anzusehen. Da die Kläger trotz des Beklagtenschreibens vom 2. 12. 2001 keine Entschuldigungsgründe für etwaige Versäumnisse vorgetragen hätten, lasse dies den Schluss zu, dass die Kläger trotz vorhandener Mittel die Steuerschulden der Gesellschaft nicht beglichen hätten. Es sei Sache des Haftungsschuldners, die gegen eine Inanspruchnahme sprechenden Gründe substantiiert darzulegen und zu beweisen, weil es sich um Tatsachen handle, die der Finanzbehörde nicht ohne weiteres zugänglich seien, so dass auch der in § 88 AO verankerte Untersuchungsgrundsatz hier seine Grenze finde. Umstände, die gegen die Inanspruchnahme der Haftung sprächen, hätten trotz Ermittlungen des Finanzamts nicht festgestellt werden können. Beide Kläger hafteten gesamtschuldnerisch und hätten einen gleich lautenden Bescheid erhalten. 5

Die Kläger legten gegen die Haftungsbescheide ohne weitere Begründungen Einsprüche ein, die insoweit erfolgreich waren, als der Beklagte mit gleich lautenden Einspruchsentscheidungen vom 26. 6. 2003 die Haftungsbeträge herabsetzte, indem er unter Verwendung einer Summen- und Saldenliste der GmbH die bezahlten Steuerverbindlichkeiten und sonstige Verbindlichkeiten ins Verhältnis setzte und daraus eine Haftungsquote von 80 % errechnete. Wegen der Begründungen im Einzelnen wird auf den Inhalt der Einspruchsentscheidungen einschließlich Anlagen verwiesen. 6

Darin heißt es unter anderem, dass die Vollziehung der KSt-Bescheide 1996, 1997 und 1999 ausgesetzt gewesen sei. Erst im Verlauf der im August 2001 begonnenen Betriebsprüfung 7

hätten die Geschäftsführer der GmbH mit Steuernachzahlungen rechnen müssen, wobei die Ansprüche des Beklagten spätestens mit der Schlussbesprechung am 14. 2. 2002 hinreichend konkret geworden seien. Bei Betriebssteuern und Nebenleistungen dazu sei bei der rechtlichen Beurteilung der Haftungsfrage davon auszugehen, dass beim Fehlen ausreichender Mittel zur Tilgung sämtlicher Verbindlichkeiten die rückständigen Steuerbeträge in etwa dem gleichen Verhältnis zu tilgen seien wie die Verbindlichkeiten gegenüber anderen Gläubigern. (BFH-Urteil vom 26. 1. 1984 V R 128/79, BStBl II 1984, 776). Benachteilige der Haftungsschuldner das Finanzamt bei der Verteilung der verwalteten Mittel, verletze er diese Pflicht zumindest grob fahrlässig und hafte deshalb im Umfang des die durchschnittliche Tilgungsquote unterschreitenden Differenzbetrages. Im Streitfall hätten die Kläger dem Beklagten die für eine Prüfung der Haftungsvoraussetzungen erforderlichen Auskünfte trotz besonderer Aufforderung nicht erteilt. Der Beklagte sei daher bei Erlass der Haftungsbescheide von einer betragsmäßig unbeschränkten Haftung ausgegangen (vgl. BFH-Urteil vom 26.9.1989 VII R 99/87, BFH/NV 1990, 351). Dieser Annahme begegneten allerdings insofern Bedenken, als der Haftungszeitraum nur etwa die letzten acht Monate vor dem Insolvenzantrag umfasse. Es sei daher naheliegend, dass in diesem Zeitraum bereits Zahlungsschwierigkeiten vorgelegen hätten. Da dem Beklagten die für die Prüfung einer quotalen Haftung erforderlichen Zahlen nicht vorlägen, müsse auf die im Einspruchsverfahren wegen der Gewerbesteuvorauszahlungen 2002 eingereichte Summen- und Saldenliste September 2002 zurückgegriffen werden. Nach der als Anlage beigefügten Berechnung ergebe sich eine Haftungsquote von 83 % (vgl. BFH-Urteil vom 26. 3. 1985 VII R 139/81, BStBl II 1985, 539). Allerdings decke sich der dabei zugrunde gelegte Zeitraum nicht ganz mit dem Haftungszeitraum, so dass zugunsten der Kläger ein Abschlag von 3 % vorgenommen worden sei. Bei einer Quote von 80 % betrage die Haftungssumme (gerundet) 103.000 (.

Die Haftung umfasse auch die infolge der Pflichtverletzung zu zahlenden Säumniszuschläge. Für die Zeit nach dem Eintritt der Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit erstrecke sich die Haftung allerdings nur auf die Hälfte der verwirkten Säumniszuschläge (BFH-Beschluss vom 24. 1. 1989 VII B 188/88, BStBl II 1989, 315, und BFH-Urteil vom 16. 7. 1997 XI R 32/96, BStBl II 1998, 7). Im Streitfall seien Säumniszuschläge ab dem 10. 9. 2002 entstanden. Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit sei mit dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 14. 10. 2002 anzunehmen. Daher seien die Säumniszuschläge für die Zeit vom 10. 11. 2002 bis 10. 3. 2003 nur zur Hälfte berücksichtigt. Eine Haftung für das mit Bescheid vom 14. 10. 2002 festgesetzte Zwangsgeld trete nicht ein, weil die Zahlung erst nach dem Insolvenzantrag fällig gewesen sei.

Hiergegen richten sich die am 1. 8. 2003 beim Finanzgericht eingegangenen Klagen, die gemäß § 73 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) miteinander verbunden worden sind. Die Kläger tragen vor, die Einspruchsentscheidungen seien dem Prozessbevollmächtigten erst am 1. 7. 2003 zugegangen. Die Mitarbeiterin Sandra Arndt, deren Versicherung an Eides statt in dem Schriftsatz vom 1. 9. 2003 angefügt war, habe den 1. 7. 2003 als Eingangsdatum eingetragen.

Die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme der Kläger seien nicht gegeben. Die Ansprüche des Beklagten beruhten auf den Mehrergebnissen einer früheren Betriebsprüfung, deren Ergebnisse streitig geblieben seien. Die Kläger hätten nicht schuldhaft gehandelt, indem sie die Forderungen des Beklagten gegenüber der GmbH nicht erfüllt hätten. Die Mehrergebnisse auf Grund der Betriebsprüfung seien nicht gerechtfertigt. Es stehe derzeit auch nicht fest, ob oder in welcher Höhe der Beklagte mit tatsächlich gerechtfertigten Forderungen ausfallen werde. Der Insolvenzverwalter habe das eröffnete Verfahren noch nicht abgeschlossen. Es seien mehrere Zivilverfahren über Forderungen der GmbH anhängig

über insgesamt mehrere 100.000 (.

Weder zum Entschließungsermessen noch zum Auswahlermessen habe der Beklagte Erwägungen angestellt, sondern lediglich aus der Geschäftsführungstätigkeit der Kläger und dem Bestehen von Rückständen den Schluss gezogen, die Kläger seien haftbar. Der Beklagte habe nicht dargetan, ob er einen vorsätzlichen oder fahrlässigen Pflichtverstoss annehme. Ebenso wenig habe der Beklagte dargetan, wie der Pflichtverstoss selbst aussehen oder worin dieser außer der schlichten Nichtabführung der vorgeblichen Steuersummen liegen solle. Insbesondere habe der Beklagte nicht dargetan, wie sich die Kläger vor der Insolvenz der GmbH pflichtgemäß hätten verhalten sollen, um nicht in Haftung genommen zu werden. Auch habe der Beklagte nicht dargetan, welche Summe bei pflichtgemäßem Handeln an den Beklagten geflossen wäre. Da die zu erwartende Insolvenzquote nicht bekannt sei, wisse der Beklagte nicht, welche Zahlungen von der GmbH noch zu erhalten wären. Der Beklagte habe ferner trotz detaillierter Kenntnisse über die Geschäftsverteilung nicht angegeben, weshalb er beide Kläger gleich behandle. M sei für die Geschäftsleitung und I sei für die Angebote und Abrechnungen zuständig gewesen, so dass beide in unterschiedlicher Weise für die Zahlungsströme verantwortlich gewesen seien. 11

Der Beklagte habe auch keine nachvollziehbare Rechnung über die Quotendifferenz hinsichtlich der von ihm behaupteten ungleichmäßigen Tilgung von Verbindlichkeiten vorgenommen. Die Berechnung in der Anlage zu den Einspruchsentscheidungen könne dies nicht nachzuholen und sei in sich unschlüssig, weil sie nicht zwischen Zahlungen aus dem insolventen Unternehmen und Zahlungen Dritter unterscheide. Im Übrigen hätten die Kläger Auskunft gegeben, soweit ihnen noch Informationen zur Verfügung gestanden hätten. Dem Beklagten hätte es frei gestanden, sich zusätzliche Informationen beim Insolvenzverwalter zu holen. 12

Die Kläger beantragen, 13
die Haftungsbescheide vom 26.2.2003 in der Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 26.6.2003 aufzuheben. 14

Der Beklagte stellt in Frage, ob die Klagen rechtzeitig erhoben worden seien. Im Übrigen hält er an seinen Einspruchsentscheidungen fest und beantragt, 15

die Klagen abzuweisen. 16
17

Entscheidungsgründe 18

Die Klagen sind zulässig; insbesondere sind sie unter Einhaltung der Klagefrist rechtzeitig erhoben worden. 19

Die Frist für die Erhebung der Anfechtungsklage beträgt nach § 47 Abs. 1 Satz 1 FGO einen Monat und beginnt mit der Bekanntgabe der Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf. Die Kläger haben glaubhaft gemacht, dass die Einspruchsentscheidungen erst am 1. 7. 2003 dem Prozessbevollmächtigten bekanntgegeben worden sind. Für diese Glaubhaftmachung reicht die als eidesstattlich bezeichnete substantiierte Erklärung der Angestellten des Prozessbevollmächtigten aus. Somit waren die ausweislich des Eingangsstempels am 1. 8. 2003 in den Nachtbriefkasten des Finanzgerichts eingeworfenen Klageschriften rechtzeitig eingegangen. 20

Die Klagen sind begründet. Die Kläger werden durch die angefochtenen Haftungsbescheide in der Gestalt der dazu ergangenen Einspruchsentscheidungen rechtswidrig in ihren Rechten verletzt. Der Beklagte hat nämlich seine Annahme, beide Kläger hätten eine ihnen als Geschäftsführer obliegende Pflicht grob fahrlässig verletzt, nicht hinreichend begründet.

Zwar liegen die persönlichen Haftungsvoraussetzungen bei beiden Klägern vor. Nach § 69 AO haften die in den §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Die Kläger waren beide Geschäftsführer der GmbH. Daher waren sie gemäß § 34 Abs. 1 AO in Verbindung mit § 35 GmbHG auch beide verpflichtet, die steuerlichen Pflichten der GmbH zu erfüllen. Eine Aufteilung und Beschränkung dieser Verpflichtungen kommt nicht in Betracht, da die Kläger beide im Außenverhältnis uneingeschränkte Verantwortung trugen. Sie haben nach außen hin erkennbar ihre Verantwortlichkeit weder beschränkt noch aufgeteilt. Insofern schließt sich das erkennende Gericht den diesbezüglichen zutreffenden Ausführungen in der Einspruchsentscheidung an und macht sie sich zu eigen, so dass nach § 105 Abs. 5 FGO weitere Darstellungen hierzu entbehrlich sind. 22

Beide Kläger haben auch objektiv die ihnen obliegenden Pflichten verletzt. Sie haben nicht dafür gesorgt, dass die auf Grund der Betriebsprüfung zu erwartenden Mehrsteuern zu einem wesentlichen und im Vergleich zu anderen Verbindlichkeiten auch verhältnismäßigen Anteil rechtzeitig aus den Mitteln der GmbH entrichtet wurden. Wenigstens den vom Beklagten in den Einspruchsentscheidungen noch geltend gemachten Anteil hätte die GmbH trotz ihrer Zahlungsschwierigkeiten aus verfügbaren Mitteln noch bezahlen können, wenn sie ihre Zahlungen an andere Gläubiger entsprechend reduziert hätte. Davon ist das erkennende Gericht angesichts des Verhaltens der Kläger überzeugt, die keinerlei konkrete Mitwirkung gezeigt haben, um diese Quote in irgendeiner Weise substantiiert zu widerlegen. 23

Dem Beklagten kann insoweit kein Ermittlungsmangel vorgeworfen werden. Die Untersuchungspflicht des Beklagten nach § 88 Abs. 1 AO wird nämlich durch die Mitwirkungspflicht der Beteiligten nach § 90 Abs. 1 AO ergänzt, wobei sich der Umfang beider Pflichten nach den Umständen des Einzelfalles richtet (§ 88 Abs. 1 Satz 3 und § 90 Abs. 1 Satz 3 AO). Zwischen der Intensität der Mitwirkung der Beteiligten und der Untersuchungspflicht der Finanzbehörde besteht eine Wechselwirkung. Bemüht sich -- wie im vorliegenden Falle -- das Finanzamt um die Aufklärung des Sachverhalts, indem es die Kläger mit konkreten und einschlägigen Fragen zur Mitwirkung auffordert, so ist nicht ersichtlich, welche weiteren Möglichkeiten sich dem Finanzamt zur besseren Ermittlung der anteiligen Tilgungsquote noch angeboten hätten. Insbesondere ist auch dem Insolvenzgutachten nicht zu entnehmen, dass der Insolvenzverwalter weitere Erkenntnismöglichkeiten hatte, die sich der Beklagte hätte nutzbar machen können. 24

Dass die Kläger selbst nicht gewusst hätten, inwieweit sie andere Gläubiger im Verhältnis zum Beklagten vorrangig befriedigt haben, kann das erkennende Gericht nicht glauben. Insbesondere war den Klägern bereits spätestens seit der Schlussbesprechung wenigstens in groben Zügen klar, welche Steuerforderungen auf die GmbH zukommen würden. Gleichwohl haben die Kläger keine besonderen Vorkehrungen getroffen, um die Gläubigerinteressen des Beklagten angemessen zu berücksichtigen. 25

Es besteht auch kein schützenswertes Interesse der Kläger darin, die bereits vor Erlass der Haftungsbescheide vom Beklagten erbetenen Informationen weiterhin zurückzuhalten. Die Kläger können sich nicht darauf zurückziehen, dass keine ausdrückliche Pflicht zur Begründung von Einsprüchen und Klagen besteht. Im Hinblick darauf, dass auch die 26

Finanzbehörde ihre Ermessenserwägungen nach § 102 Satz 2 FGO spätestens bis zum Abschluss des finanzgerichtlichen Verfahrens zu vervollständigen hat, hätten die Kläger die ihnen zur Verfügung stehenden Informationen insbesondere zur Haftungsquote ebenfalls spätestens im finanzgerichtlichen Verfahren konkret und substantiiert vortragen müssen. Die Kläger können sich in diesem Zusammenhang nicht darauf berufen, ihnen fehle der dazu nötige Informationszugang. Denn anwaltlich beraten hätten sie sich alle ihnen möglicherweise zunächst fehlenden Informationen ohne weiteres durch Nachfragen beim Insolvenzverwalter beschaffen können.

Hinsichtlich der objektiven Pflichtverletzung der Kläger und hinsichtlich der Höhe der Haftung nach Maßgabe der Einspruchsentscheidungen bestehen mithin keine durchgreifenden Bedenken. Auch insofern schließt sich das erkennende Gericht den diesbezüglichen zutreffenden Ausführungen in der Einspruchsentscheidung an und macht sie sich zu eigen. 27

Die angefochtenen Haftungsbescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidungen sind aber dennoch rechtswidrig. Der Beklagte hat nämlich nicht näher begründet, weshalb er aus der Bevorzugung anderer Gläubiger den subjektiven Vorwurf der g r o b e n Fahrlässigkeit ableitet. 28

Weder im Haftungsbescheid noch in der Einspruchsentscheidung ist ausgeführt, was unter grober Fahrlässigkeit zu verstehen ist. Insofern fehlt es schon an einem subsumtionsfähigen allgemeinen Obersatz. Außerdem fehlen einzelfallbezogene tatsächliche Angaben darüber, welche konkreten Umstände im Verhalten der Kläger im vorliegenden Falle die Annahme einer g r o b e n Fahrlässigkeit begründen. Diese Mängel sowohl in der rechtlichen Begründung als auch in den tatsächlichen Feststellungen lassen es nicht zu, die vom Beklagten getroffenen Ermessensentscheidungen als rechtmäßig anzusehen und damit zu bestätigen. 29

Anders als nach der Rechtslage gemäß § 109 der Reichsabgabenordnung (RAO), die dem BFH-Urteil vom 26.4.1984 V R 128/79 (BStBl II 1984, 776) noch zugrunde lag, genügt für die Haftung nach § 69 Satz 1 AO nicht schon die objektive Verletzung der Pflicht, die Steuern aus den von den Geschäftsführern verwalteten Mitteln zu entrichten. Haftungsbegründende Schuldformen sind nur mehr Vorsatz und g r o b e Fahrlässigkeit, während leichte Fahrlässigkeit keine Haftung begründet. Vorsätzlich handelt, wer die Pflichten gekannt und ihre Verletzung gewollt hat, wozu es genügt, dass der Betreffende die Pflichtverletzung vorausgesehen und in seinen Willen aufgenommen hat, auch wenn er sie nicht gewünscht oder beabsichtigt hat. Fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und imstande war, außer Acht gelassen und infolge dessen entweder den Erfolg, den er bei Anwendung der pflichtgemäßen Sorgfalt hätte voraussehen können, nicht vorausgesehen hat (unbewusste Fahrlässigkeit) oder den Eintritt des Erfolges zwar für möglich gehalten, aber darauf vertraut hat, er werde nicht eintreten (bewusste Fahrlässigkeit). G r o b fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt, zu der er nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und im Stande ist, i n u n g e w ö h n l i c h g r o ß e m M a ß e verletzt. Dazu gehört, dass er unbeachtet lässt, was im gegebenen Falle jedem hätte einleuchten müssen, oder die einfachsten, ganz nahe liegenden Überlegungen nicht anstellt, nicht jedoch, dass er im Falle steuerrechtlich nicht einfacher Erwägungen die falschen Schlüsse zieht (Kruse/Loose in Tipke/Kruse, AO und FGO, 16. Auflage, Ergänzungslieferung 96/Okttober 2001, § 69, Tz. 24 bis 26 mit Rechtsprechungsnachweisen; Rüsken in Klein, AO, 8. Aufl./2003, § 69 Rdn. 97). 30

Der Beklagte hätte im Streitfall prüfen können und begründen müssen, weshalb er grobe und nicht nur leichte Fahrlässigkeit als gegeben ansah. Wenn ein Geschäftsführer nämlich mit 31

dem Ziel, den Betrieb der GmbH möglichst fortzuführen, bei begrenzter Liquidität je nach vermeintlicher Dringlichkeit der von den Lieferanten, den Arbeitnehmern und der Finanzbehörde geltend gemachten Forderungen nicht auf annähernd gleichmäßige Befriedigung aller Gläubiger achtet, so kann dies nicht unter allen Umständen und in jedem Falle als g r o ß e Fahrlässigkeit bewertet werden. Eine nähere Darlegung und Begründung der groben Fahrlässigkeit ist jedenfalls unter den im Streitfall vorliegenden besonderen Umständen nicht als entbehrlich anzusehen. Dabei darf es nach Auffassung des erkennenden Gerichts nicht unberücksichtigt bleiben, wie es zu den Steuerrückständen gekommen ist.

Hier waren diese nicht aus dem laufenden Geschäft, sondern auf Grund rechtlicher Fehleinschätzungen entstanden. Daraus ergibt sich ein wertungsmäßiger Unterschied etwa zu Lohn- oder Umsatzsteuerrückständen aus dem laufenden Geschäftsbetrieb, bei denen die steuerpflichtige Kapitalgesellschaft und die für sie handelnden Geschäftsführer eher als Treuhänder des Finanzamts angesehen werden können. Der Grundsatz der möglichst gleichmäßigen Befriedigung aller Gläubiger kann in einem solchen Falle ohne weitergehende Begründung für einen Haftungsbescheid ausreichend sein. Anders ist es jedoch im Streitfalle: Hier ist es nicht ohne weiteres für jedermann einleuchtend, dass ohne Rücksicht auf das Entstehen und die Berechtigung der jeweiligen Verbindlichkeiten alle Gläubiger mit derselben Quote hätten befriedigt werden müssen. Auch wenn die unterschiedliche Behandlung der verschiedenen Verbindlichkeiten objektiv gesehen falsch gewesen ist, kann es doch schuld mindernd bewertet werden, wenn die Kläger im Hinblick auf die Rettung der wirtschaftlichen Existenz der GmbH die Forderungen Dritter und die des Beklagten unterschiedlich dringlich eingeschätzt haben. Angesichts der besonderen Umstände des individuellen Sachverhalts hätte der Beklagte daher nicht auf eine nähere Begründung der Schuldschwere verzichten dürfen (zum Begründungszwang -- und den Ausnahmen -- siehe Rüsken in Klein, AO, 8. Aufl./2003, § 191 Rdn. 70 mit Rechtsprechungsnachweisen). Dabei hätte der Beklagte das Für und Wider der Inanspruchnahme der Kläger abwägen müssen (dazu Tipke/Kruse, AO und FGO, Ergänzungslieferung 89/Okttober 1999, § 191 AO Tz. 104 ff.).

32

Angesichts der sowohl zur Schuldschwere als auch zum Entschließungsermessen erforderlichen, aber fehlenden Erwägungen in den Haftungsbescheiden und den dazu ergangenen Einspruchsentscheidungen hat die Klage Erfolg, wobei die weiteren Entscheidungen zur Kostentragung und zur vorläufigen Vollstreckbarkeit auf den §§ 135 Abs. 1, 151 Abs. 3 FGO und den §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung (ZPO) beruhen.

33

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.

34

Es ist aus Gründen der Rechtssicherheit und der gleichmäßigen Handhabung ähnlicher Fälle von allgemeinem Interesse, eine höchstrichterliche Entscheidung darüber herbeizuführen, inwieweit bei gegenüber anderen Gläubigern nachrangiger Befriedigung des Finanzamts das Vorliegen g r o ß e r Fahrlässigkeit im Sinne des § 69 AO bei Erlass eines Haftungsbescheides im Einzelnen festgestellt und ausdrücklich begründet werden muss, wenn die Steuerrückstände nicht aus dem laufenden Geschäft, sondern aus einer nachträglich anderen Bewertung eines Sachverhalts herrühren, vor allem wenn es sich um Steuernachforderungen größeren Umfangs auf Grund einer mehrere Jahre umfassenden Betriebsprüfung handelt. Denn vergleichbare Fälle, in denen eine einzelfallbezogene Haftungs begründung fehlt, kommen häufiger vor.

35

