
Datum: 28.04.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 2789/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0428.14K2789.03.00

Tenor:

Der Haftungsbescheid vom 03.12.1998 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.04.2003 wird ersatzlos aufgehoben.

Der Beklagte trägt die Kosten.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

- 1
- 2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Kläger als Geschäftsführer für Umsatzsteuerschulden der Firma Y GmbH (nachfolgend GmbH) haftet.
- 3 Gegenstand der am 20.02.1995 mit einem Stammkapital von 50.000 DM gegründeten GmbH war der Handel mit neuen und gebrauchten Motorgeräten, insbesondere Gartenmotorgeräten, Mofas, Motorrollern, Fahrrädern und Freizeitanhängern. Zum alleinigen Geschäftsführer der GmbH war zunächst der Kaufmann C bestellt worden. Dieser wurde im Oktober 1995 als Geschäftsführer abberufen. Gleichzeitig wurden der Kläger und ein Herr X zu jeweils alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführern bestellt.
- 4 Am 04.12.1995 stellte die GmbH ihren Betrieb ein. Zwei Tage später, am 06.12.1995, stellten der Kläger und sein Mitgeschäftsführer den Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens beim Amtsgericht C1. Dieses ordnete mit Beschluss vom selben Tage die Sequestration und ein umfassendes Verfügungsverbot für die GmbH an. Mit Beschluss vom 02.01.1996 – ... – eröffnete das Amtsgericht C1 das Konkursverfahren gegen die GmbH wegen Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung.

Der GmbH war für die Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen Dauerfristverlängerung gewährt worden. Für die Monate 08 bis 10/1995 reichte die GmbH Umsatzsteuer-Voranmeldungen ein. Für den Monat 11/1995 wurde keine Umsatzsteuer-Voranmeldung mehr abgegeben. Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für die Monate 08 bis 11/1995 wurden von der GmbH nicht erbracht. 5

Mit inhaltlich gleichlautenden Haftungsbescheiden vom 03.12.1998 bzw. vom 04.11.1998 wurden der Kläger und der Mitgeschäftsführer X für Umsatzsteuer 08 bis 11/1995 (zzgl. Säumniszuschlägen) in Höhe von insgesamt 39.770,93 DM nach §§ 191, 34, 69 Abgabenordnung 1977 (AO) in Haftung genommen. Der Beklagte stützte den Haftungsbescheid darauf, dass der Kläger und sein Mitgeschäftsführer die Erklärungs Pflichten verletzt hätten, indem sie unrichtige Umsatzsteuer-Voranmeldungen für die Monate 02 bis 10/1995 eingereicht und für den Monat 11/1995 überhaupt keine Umsatzsteuer-Voranmeldung mehr abgegeben hätten. Weiterhin liege für die Umsatzsteuerbeträge 08 und 09/1995 eine Verletzung der Zahlungspflicht vor. Mangels anderer Anhaltspunkte sei anzunehmen, dass die Pflichtverletzung zumindest grob fahrlässig erfolgt sei. Die Kausalität der Pflichtverletzung für den Steuerausfall ergebe sich daraus, dass die GmbH zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuerbeträge zahlungsunfähig gewesen sei. Der Beklagte gelangte zu dem Ergebnis, dass die Haftungssumme auch nach dem Grundsatz der anteiligen Tilgung nicht zu reduzieren sei. 6

Mit den Einspruchsentscheidungen vom 24.04.2003 setzte der Beklagte die Haftungsschuld gegen den Kläger und den Mitgeschäftsführer auf 12.858,45 DM (6.574,42 EUR) herab. Der Betrag entfiel, wie der Beklagte zwischenzeitlich klargestellt hat, allein auf die Umsatzsteuer 11/1995. Wegen der Ermittlung des Haftungsbetrages wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen. Ergänzend zum Haftungsbescheid stützte der Beklagte die Haftung darauf, dass der Kläger die Mittelvorsorgepflicht grob fahrlässig verletzt habe. Er habe die Geschäfte der GmbH fortgeführt, obgleich diese überschuldet und zahlungsunfähig gewesen sei. Wer weiß oder wissen müsse, dass er keine ausreichenden Zahlungsmittel mehr habe oder Verbindlichkeiten eingehe, die er nicht voll begleichen könne, müsse für den Schaden, der durch die weitere Geschäftstätigkeit entstehe, in vollem Umfang persönlich haften. Der Grundsatz der anteiligen Tilgung finde in derartigen Fällen keine Anwendung (Hinweis auf Bundesfinanzhof - BFH - in BFH/NV 1997, 324; Finanzgericht - FG - Nürnberg in Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2001, 1354). Die vom BFH in den Fällen der Massearmut im Konkurs für den Konkursverwalter aufgestellten Grundsätze seien für den Geschäftsführer bei Konkursreife seines Unternehmens in gleicher Weise anzuwenden. Dementsprechend hafte der Kläger für die Umsatzsteuer 11/1995 in voller Höhe, ohne dass es auf die Fälligkeit der Steuer ankomme. Weiterhin stützte der Beklagte die Haftung auf die zivilrechtliche Verletzung der Insolvenzantragspflicht (§ 191 AO i.V.m. §§ 64 GmbHG, 823 BGB). 7

Der Kläger hat am 23.5.2003 Klage erhoben. Er macht im Wesentlichen geltend, der Beklagte habe dadurch, dass er die Haftung in der Einspruchsentscheidung zusätzlich auf § 191 AO i.V.m. §§ 64 GmbHG, 823 BGB gestützt habe, unzulässigerweise ohne vorherige Ankündigung eine Verböserung vorgenommen. Demgemäß könne es nur darauf ankommen, ob die Voraussetzungen der §§ 191, 69, 34 AO vorlägen. Nach diesen Vorschriften hafte er für die Umsatzsteuer 11/1995 aber schon deswegen nicht, weil er rechtlich und tatsächlich nicht mehr in der Lage gewesen sei, eine Umsatzsteuer-Voranmeldung einzureichen. Eine Verletzung der Mittelvorsorgepflicht habe nicht vorgelegen. Der Beklagte habe ganz einfach unterstellt, dass er Kenntnis von der angeblichen Überschuldung gehabt habe. Er sei hingegen der Auffassung gewesen, dass sich die angespannte finanzielle Situation der 8

GmbH wie in den Vorjahren durch das Weihnachtsgeschäft wieder normalisieren würde. Erst nachdem Ende November 1995 die Summen- und Saldenliste zum 31.10.1995 vorgelegen habe, habe er festgestellt, dass die GmbH überschuldet gewesen sei, so dass der Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens am 06.12.1995 rechtzeitig gestellt worden sei. Der Beklagte habe nicht dargelegt, wann und wie er als kaufmännisch unerfahrener Geschäftsführer die Konkursreife der GmbH früher habe feststellen können. Außerdem sei ein Verschulden nicht dargelegt worden. Die formelhaften Wendungen des Beklagten reichten hierzu nicht aus. Der Hinweis des Beklagten auf das BFH-Urteil in BFH/NV 1996, 97 gehe fehl, da der Geschäftsführer dort unstreitig eine Pflichtverletzung begangen habe, während er vor dem Abgabetermin der Umsatzsteuer-Voranmeldung 11/1995 Konkursantrag gestellt habe. Die BFH-Urteile in Bundessteuerblatt (BStBl) II 2003, 337 und in BStBl II 2005, 249 seien ebenfalls nicht einschlägig, da die Entscheidungen Pflichtverletzungen eines Konkursverwalters beträfen, die zudem noch nach Konkurseröffnung begangen worden seien. Hieraus könnten keine Erkenntnisse für die Mittelvorsorge vor Konkurseröffnung gewonnen werden. Der Hinweis des Beklagten, der Schaden bestehe in dem vom Rechnungsempfänger zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug, sei eine bloße Vermutung, da die GmbH auch Endverbraucher beliefert habe, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen seien. Im Übrigen sei die Ermittlung des Haftungsbetrages durch den Beklagten nicht nachvollziehbar.

Der Kläger beantragt, 9
den Haftungsbescheid vom 03.12.1998 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.04.2003 ersatzlos aufzuheben. 10

Der Beklagte beantragt, 11
die Klage abzuweisen, 12
hilfsweise 13
die Revision zuzulassen. 14

Der Beklagte trägt vor, der Kläger sei seiner Pflicht zur Mittelvorsorge nicht nachgekommen, 15
da er in Kenntnis der Konkursreife der GmbH die Geschäftstätigkeit fortgeführt und neue Umsatzsteuerschulden begründet habe. Er hafte deshalb in voller Höhe für den dadurch entstandenen Steuerschaden. Die Überschuldung und damit die Konkursreife seien bereits vor Übernahme der Geschäftsführung durch den Kläger eingetreten. Dies folge aus dem Gutachten des Konkursverwalters. Dem Fiskus sei durch die weitere Geschäftstätigkeit der GmbH ein Schaden entstanden, der bei Einstellung der Tätigkeit nicht eingetreten wäre. Der nicht entrichteten Umsatzsteuer auf die weiterhin getätigten Umsätze stehe ein Vorsteuerabzug bei den Leistungsempfängern in gleicher Höhe gegenüber. Darüber hinaus sei bei der GmbH ein später korrigierter Vorsteuerabzug aus offenen Eingangsrechnungen nicht realisierbar, wohingegen die betroffenen Unternehmen ihren Forderungsausfall steuermindernd berücksichtigen könnten. Die Konkursverschleppung sei ursächlich für den eingetretenen Schaden (negatives Interesse), weil bei rechtzeitiger Konkursanmeldung mit einer Konkurseröffnung hätte gerechnet werden können und damit voll aus der Masse zu bedienende Steuerforderungen entstanden wären oder die GmbH bei Ablehnung der Eröffnung des Konkurses mangels Masse aus dem Geschäftsverkehr entfernt worden wäre.

Der vollen Haftung wegen Verletzung der Mittelvorsorgepflicht stünden die Urteile des BFH vom 25.04.1995 (in BFH/NV 1996, 97), vom 28.11.2002 (in BStBl II 2003, 337) und vom 16

16.12.2003 (in BStBl II 2005, 249) nicht entgegen. Zwar habe der BFH ausgeführt, dass die Verletzung von gesellschafts- oder insolvenzrechtlichen Regeln eine Haftung nach §§ 34, 69 AO nicht begründen könne. Das bedeute allerdings nicht, dass insolvenzrechtliche Regelungen keinen Einfluss auf den Umfang der steuerlichen Haftung hätten. Der BFH selbst leite aus dem Insolvenzrecht die Höhe des Haftungsschadens her, wenn er im Urteil vom 28.11.2003 für den Haftungsschaden auf die Konkursquote abstelle, die in aller Regel einen Zeitraum betreffe, der weit über den eigentlichen Haftungszeitraum hinausgehe. Hinzu komme, dass die Finanzgerichte in zunehmenden Maße bei der Bestimmung des dem Fiskus entstandenen Schadens auf § 130 Insolvenzordnung abstellten (Hinweis auf FG des Saarlandes in EFG 2005, 1091). Den Entscheidungen des BFH zur anteiligen Tilgung sei die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) zu § 64 GmbHG gegenüber zu stellen, wie etwa die Entscheidung über die volle Haftung für Schulden gegenüber vertraglichen Neugläubigern bei Konkursverschleppung (BGH-Urteil vom 06.06.1994 in Deutsches Steuerrecht - DStR - 1994, 1054). Nachdem der BGH inzwischen die gesetzlichen Gläubiger den Gläubigern vertraglicher Ansprüche gleichgestellt habe (BGH-Urteil vom 24.02.2003 in DStR 2003, 747), bestehe für die Anwendung des Grundsatzes der anteiligen Tilgung in den Fällen der Insolvenzverschleppung kein Raum mehr. Die Entscheidungen des BFH zur Dispositionsfreiheit des Geschäftsführers hätten Fälle betroffen, in denen das Konkursverfahren bereits eröffnet gewesen sei (BFH-Urteil in BStBl II 2003, 337), der Konkurs mangels Masse abgelehnt worden sei (BFH-Urteil in BStBl II 2005, 249) oder es um die Rangfolge bei der Befriedigung von Konkursforderungen (BFH-Urteil in BFH/NV 1996, 97) gegangen sei, so dass für den BFH keine Veranlassung bestanden habe, sich näher mit der Rechtsprechung des BGH zu befassen. Die allgemeinen Ausführungen des BFH zur Unerheblichkeit der künftigen Zahlungsfähigkeit bei unternehmerischen Dispositionen könnten auf den Fall der Insolvenzverschleppung nicht übertragen werden. Für diesen Fall sei die Rechtsprechung des BFH, dass das Umsatzsteuergesetz (UStG) es in Kauf nehme, dass Abgabenschulden wegen Insolvenz ausfallen könnten, nicht überzeugend. Die Ausführungen des BFH seien vielmehr so zu verstehen, dass als Krise lediglich der vom Gesetz eingeräumte Zeitraum zur Überprüfung der Sanierungsfähigkeit anzusehen sei, also maximal drei Wochen nach Eintritt der Insolvenzreife.

Im Falle der Insolvenzreife sei es gerechtfertigt, den für den Schuldner handelnden Personen das volle Haftungsrisiko für die Nichtzahlung neu entstehender Steueransprüche aufzuerlegen. So habe der BFH bereits mit Urteil vom 21.06.1994 (in BStBl II 1995, 230) zu § 14 Abs. 3 UStG entschieden, dass die Haftung des Konkursverwalters wegen für ihn erkennbarer Masseunzulänglichkeit trotz fehlender Zahlungsmittel nicht ausgeschlossen sei. Die Erkennbarkeit der Insolvenzreife durch den Geschäftsführer sei der Erkennbarkeit der Masseunzulänglichkeit durch den Konkursverwalter gleichzusetzen. Im Urteil vom 26.04.1984 (in BStBl II 1984, 776) habe der BFH die Anwendung des Grundsatzes der anteiligen Tilgung auf den Zeitraum bis zum Eintritt der Verpflichtung, die Eröffnung des Konkursverfahrens zu beantragen, beschränkt. Die Feststellung, dass bei Insolvenzreife der Zeitraum der anteiligen Tilgung ende, und die Aussage, dass nach Insolvenzreife keine Zahlungen mehr geleistet werden dürften, rechtfertigten weder den Schluss, dass der Geschäftsführer hinsichtlich neu entstehender Steueransprüche nur anteilig hafte, noch den, dass für ihn überhaupt keine Haftung in Betracht komme. Der Geschäftsführer müsse vielmehr in Anbetracht der zivil- und strafrechtlichen Folgen der unterlassenen Insolvenzanmeldung auch steuerlich im Sinne der Einheit der Rechtsordnung in Haftung genommen werden. 17

Hinsichtlich der Haftung nach § 191 AO i.V.m. §§ 64 GmbHG, 823 BGB führt der Beklagte ergänzend an, dass die Rechtsprechung des BGH (Urteil vom 08.03.1999 in DStR 1999, 988) der Haftung nicht entgegenstehe. Zum einen sei es dort um die Abführung von 18

Sozialversicherungsbeiträgen gegangen, für die das Vorliegen eines adäquaten Schadens verneint worden sei. Zum anderen lasse sich die Aussage, dass der öffentlich-rechtliche Gläubiger wegen des gesetzlichen Charakters seiner Forderung anders als der vertragliche Gläubiger zu behandeln sei, nach den neueren Erkenntnissen des BGH nicht mehr aufrecht erhalten.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet.

Der Haftungsbescheid vom 03.12.1998 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.04.2003 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten. Der Beklagte hat den Kläger zu Unrecht für die Umsatzsteuervorauszahlung 11/1995 in Anspruch genommen.

I. Nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO kann durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet. Nach § 69 Satz 1 AO haften die in § 34 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. Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind nach § 37 Abs. 1 AO unter anderem der Steueranspruch, der Haftungsanspruch sowie der Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung. Nach § 34 Abs. 1 AO haben die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Gesetzliche Vertreter einer GmbH sind nach § 35 Abs. 1 GmbHG der oder die Geschäftsführer.

Im Streitfall kann die Haftung nicht auf § 191 AO i.V.m. §§ 34, 69 AO gestützt werden, da der Kläger den geltend gemachten Haftungsschaden nicht durch eine zumindest grob fahrlässige Verletzung steuerlicher Pflichten verursacht hat.

1. Eine Verletzung der Steuererklärungspflicht bezüglich des streitigen Betrags liegt nicht vor. Zwar war der Kläger als Geschäftsführer der GmbH zur Abgabe von Steuererklärungen und damit auch von Umsatzsteuer-Voranmeldungen verpflichtet. Bezüglich des Monats 11/1995 wäre die Umsatzsteuer-Voranmeldung unter Berücksichtigung der gewährten Dauerfristverlängerung zum 11.01.1996 abzugeben gewesen (vgl. § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG i.V.m. § 46 Abs. 1 Satz 1 UStDV). Zu diesem Zeitpunkt war bereits das Konkursverfahren eröffnet, so dass das Verfügungs- und Verwaltungsrecht nach § 6 Abs. 2 Konkursordnung (KO) allein vom Konkursverwalter ausgeübt wurde. Der Kläger war nicht mehr berechtigt und damit auch nicht mehr verpflichtet, für die GmbH zu handeln (§ 6 Abs. 1 KO).

2. Eine Verletzung der Zahlungspflicht kommt ebenfalls nicht in Betracht. Für den Monat 11/1995 war zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlung am 11.01.1996 (vgl. § 18 Abs. 1 Satz 3 UStG i.V.m. § 46 Abs. 1 Satz 1 UStDV) bereits das Konkursverfahren eröffnet, so dass eine Zahlung seitens des Klägers nicht mehr statthaft gewesen wäre. Die Nichtzahlung kann ihm nicht mehr als schuldhafte Pflichtverletzung vorgeworfen werden.

Dies gilt auch unter Berücksichtigung der Pflicht zur Mittelvorsorge. Zwar schließt die gesetzliche Verpflichtung, die Verpflichtungen aus dem Steuerschuldverhältnis rechtzeitig zu erfüllen (vgl. § 69 Satz 1 AO), auch die Verpflichtung ein, die erforderlichen Zahlungsmittel zum Fälligkeitszeitpunkt bereitzustellen. Soweit dem gesetzlichen Vertreter steuerliche Pflichten bereits vor der Fälligkeit der Steuer obliegen, beziehen sich diese indes auf die zukünftige Erfüllung der Ansprüche des Fiskus, nicht auf die Begründung solcher Ansprüche (BFH-Urteile vom 28.11.2002 VII R 41/01, BStBl II 2003, 337; vom 16.12.2003 VII R 77/00,

Aus den beiden genannten Entscheidungen folgt ganz eindeutig, dass eine Haftung des Geschäftsführers nicht damit begründet werden kann, er habe aufgrund seiner Mittelvorsorgepflicht zu einem früheren Zeitpunkt den Geschäftsbetrieb einstellen bzw. die Eröffnung des Konkursverfahrens beantragen müssen, mit der Folge, dass die konkrete Steuerschuld erst gar nicht entstanden wäre. Der gesetzliche Vertreter bleibt vielmehr auch in Zeiten der Krise in seinen unternehmerischen Dispositionen und in der Vertragsgestaltung frei. Eine die Haftung nach § 191 i.V.m. §§ 34, 69 AO begründende Pflichtverletzung liegt selbst dann nicht stets vor, wenn ein Vermögensverwalter - wie der Konkursverwalter bzw. der Liquidator in den beiden Urteilsfällen - für einen Grundstücksumsatz auf die Umsatzsteuerfreiheit verzichtet (§ 4 Nr. 9 Buchst. a i.V.m. § 9 UStG), obwohl er weiß, dass er infolge nicht ausreichender Zahlungsmittel die daraus resultierende Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt entrichten kann. Der BFH hat ausdrücklich klargestellt, dass ebenso wie der Geschäftsführer in Zeiten der Krise unbeschadet gesellschafts- und/oder insolvenzrechtlicher Regelungen, deren Verletzung eine steuerliche Haftung nicht begründen können, nicht verpflichtet ist, von Geschäften Abstand zu nehmen, weil diese Umsatzsteuer auslösen, die voraussichtlich nicht beglichen werden kann, es auch dem Vermögensverwalter grundsätzlich nicht verwehrt werden kann, in Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft in den Grenzen der gesetzlichen Regelungen steuerliche Gestaltungsrechte wie eine Option nach § 9 UStG auszuüben (BFH-Urteil in BStBl II 2003, 337).

27

Der Vorwurf einer Mittelvorsorgepflichtverletzung kann dem Geschäftsführer nur im Zusammenhang mit der Erfüllung der Steuerschuld gemacht werden, d. h. insbesondere dann, wenn er - wie der Konkursverwalter bzw. der Liquidator in den beiden Urteilsfällen - eine Vertragsgestaltung wählt, die ihm die Begleichung der Umsatzsteuer unmöglich macht, während bei einer anderen, rechtlich möglichen und zumutbaren Gestaltung die Steuer hätte entrichtet werden können. In den beiden Urteilsfällen hat der BFH eine haftungsbegründende Pflichtverletzung darin gesehen, dass der Vermögensverwalter, obwohl ihm dies möglich gewesen wäre, nicht durch eine Nettokaufpreisvereinbarung mit der absonderungsberechtigten Bank dafür Sorge getragen hat, dass die GmbH über den der Umsatzsteuer entsprechenden Anteil des vom Erwerber gezahlten Kaufpreises verfügen konnte. Auf diese Weise gelangte er zu einer Haftung des Vermögensverwalters für die Umsatzsteuer, die allerdings nach Maßgabe der konkursrechtlichen Bestimmungen der Höhe nach gemindert war. In einem solchen Fall ist der maßgebliche Grund für den Steuerausfall nicht die Begründung einer Steuerschuld, sondern der Umstand, dass sich der Vermögensverwalter durch sonstige Maßnahmen außerstande gesetzt hat, die Steuer im Fälligkeitszeitpunkt zu begleichen. Im Streitfall ist ein solches Verhalten des Klägers jedoch nicht erkennbar.

28

Die im BGH-Urteil vom 06.06.1994 (II ZR 292/91, DStR 1994, 1054) entwickelten Grundsätze zur Haftung des Geschäftsführers einer GmbH gegenüber vertraglichen Neugläubigern gemäß §§ 64 Abs. 1 GmbHG, 823 Abs. 2 BGB sind auf den Bereich der Haftung für Umsatzsteuerschulden nicht übertragbar. Nach Auffassung des BGH sollen durch die Vorschrift des § 64 Abs. 1 GmbHG, nach der der Geschäftsführer einer GmbH verpflichtet ist, im Falle der Insolvenz der Gesellschaft, unverzüglich, spätestens aber drei Wochen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung, Insolvenzantrag zu stellen, Dritte davor bewahrt werden, mit einer insolvenzreifen Gesellschaft in Geschäftsbeziehungen zu treten, und einen Schaden dadurch zu erleiden, dass diese die eingegangenen Verpflichtungen nicht erfüllen kann. Diese Gläubiger werden als sog. Neugläubiger dadurch geschützt, dass sie ihre auf das negative Interesse gerichteten Schadensersatzansprüche, soweit diese nicht

29

durch die Insolvenzquote gedeckt sind, gegen den Geschäftsführer verfolgen dürfen. Im Bereich der Haftung für Umsatzsteuerschulden geht es jedoch um kraft Gesetzes entstandene Zahlungspflichten. Ob es eine Konkursverschleppungshaftung auch für gesetzliche Ansprüche gibt, ist - entgegen der Annahme des Beklagten - durch den BGH noch nicht entschieden (vgl. BGH-Urteil vom 07.07.2003 II ZR 241/02, DStR 2003, 1672).

Selbst wenn man mit dem Beklagten annehmen wollte, dass sich die Insolvenzverschleppungshaftung nach ihrem Sinn und Zweck auch auf gesetzlich begründete Beziehungen eines Gläubigers zu einer insolvenzreifen GmbH erstrecken kann, käme eine entsprechende Anwendung des § 64 Abs. 1 GmbHG im Bereich der Haftung für Umsatzsteuerschulden nicht in Betracht. Denn die Insolvenzantragspflicht des Geschäftsführers ist keine steuerliche Pflicht im Sinne des § 69 AO, es handelt sich um eine allgemeine handelsrechtliche Pflicht des Geschäftsführers der GmbH. Die Verletzung einer handelsrechtlichen Pflicht kann aber eine Haftung nach §§ 34, 69 AO nicht begründen, noch kann sie deren Umfang in irgendeiner Weise beeinflussen (vgl. BFH-Urteil vom 25.5.1995 VII R 99-100/94, BFH/NV 1996, 97; BFH-Urteil in BStBl II 2003, 337).

30

3. Bestehen schon im Hinblick auf die nicht mehr fortbestehende Dispositionsbefugnis des Klägers als Geschäftsführer Bedenken dagegen, eine schuldhafte Verletzung der Zahlungspflicht durch eine Verletzung der Mittelvorsorgepflicht anzunehmen, scheidet eine schuldhafte Pflichtverletzung für den Monat 11/1995 jedenfalls deshalb aus, weil eine entsprechende Pflichtverletzung nicht kausal für den eingetretenen Haftungsschaden durch Ausfall der entsprechenden Umsatzsteuer gewesen wäre. Denn selbst wenn der Kläger die entsprechenden Mittel für die Zahlung dieser Umsatzsteuerbeträge bereitgestellt hätte, wäre er wegen der zum Fälligkeitszeitpunkt nicht mehr bestehenden Verfügungsberechtigung nicht mehr berechtigt gewesen, entsprechende Zahlungen an den Beklagten zu leisten.

31

4. Selbst wenn eine objektive Verletzung der Zahlungspflicht angenommen würde, träfe den Kläger im Übrigen nur ein eingeschränktes Verschulden an der Nichtzahlung. Denn der Kläger wäre nach dem Grundsatz der anteiligen Tilgung angesichts der zur Befriedigung aller Gläubiger nicht ausreichenden Geldmittel nur verpflichtet gewesen, den Fiskus in gleichem Maße wie die übrigen Gläubiger zu befriedigen (ständige Rechtsprechung, z. B. BFH-Urteil in BStBl II 2005, 249). Im Streitfall hat der Beklagte in der Einspruchsentscheidung eine Haftungsquote von 40,07 % ermittelt. Der sich daraus ergebende Haftungsbetrag hätte ausgehend von einem Umsatzsteuerbetrag für 11/1995 von 18.000 DM lediglich 7.212,60 DM betragen. Da der Konkursverwalter vor Ergehen der Einspruchsentscheidung einen Betrag von 5.141,55 DM gezahlt hat, wäre noch ein Betrag von 2.071,25 DM offen.

32

Entgegen der Ansicht des Beklagten gibt es keinen Grundsatz des Inhalts, dass für Zeiten, in denen trotz Insolvenzreife die Geschäfte fortgeführt werden, der Grundsatz der anteiligen Tilgung nicht gilt und stattdessen stets eine Vollhaftung für Umsatzsteuer eingreift. Zwar gilt der Gedanke der anteiligen Tilgung grundsätzlich nicht, wenn der gesetzliche Vertreter seine Mittelvorsorgepflicht verletzt. Wie bereits ausgeführt, liegt eine Verletzung der Mittelvorsorgepflicht aber nicht vor, wenn der Vertreter die Geschäfte der Gesellschaft fortführt, obwohl Liquiditätsprobleme bestehen, die später zur Insolvenz führen. Selbst in den beiden oben genannten Entscheidungen (BFH-Urteile in BStBl II 2003, 337 und in BStBl II 2005, 249), in denen der BFH eine haftungsrelevante Pflichtverletzung darin gesehen hat, dass der Konkursverwalter bzw. der Liquidator den der Umsatzsteuer entsprechenden Teil des Kaufpreises nicht der Masse hat zukommen lassen, führte dies nicht zu einer uneingeschränkten Haftung, vielmehr war die Haftung - entsprechend dem Grundsatz der anteiligen Tilgung - auf die Konkursquote beschränkt. Daraus folgt, dass die Fälle, in denen

33

die Rechtsprechung abweichend von dem Grundsatz der Quotenhaftung die Vollhaftung angenommen hat, besonders gelagerte Ausnahmefälle sind, in denen die Vollhaftung allein auf den besonderen Umständen beruht (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2005, 249 unter besonderer Erwähnung des Vollhaftungsfalls des BFH-Urteils vom 05.02.1985 VII R 124/80, BFH/NV 1987, 2).

Nichts anderes gilt für die übrigen vom Beklagten erwähnten Entscheidungen des BFH. So 34
betrifft das BFH-Urteil vom 09.01.1997 VII R 51/96 (BFH/NV 1997, 324) die Haftung eines Liquidators für Umsatzsteuer bei Ausübung der Umsatzsteueroption trotz fehlender Mittel *und* gleichzeitigem Vorsteuerabzug für sich persönlich, also einen Fall der Eigenbegünstigung. Das Urteil vom 21.06.1994 VII R 34/92 (BStBl II 1995, 230) betrifft die Haftung eines Konkursverwalters für offen ausgewiesene Umsatzsteuer trotz fehlender Mittel *und* fehlender Berechtigung zum Steuerausweis (§ 14 Abs. 3 Satz 2 UStG). Für einen daraus dem Steuergläubiger entstehenden Schaden haftet der Konkursverwalter uneingeschränkt; der haftungsbegrenzende Grundsatz der anteiligen Tilgung kommt ihm unter diesen Umständen nicht zugute. Denn hier hat der unberechtigte Ausweis der Umsatzsteuer zur Entstehung der Steuerschuld geführt, während in den Fällen der Konkursverschleppung wie auch in den Optionsfällen ein pflichtwidriges Verhalten im Zusammenhang mit der Entstehung der Steuerschuld nicht erkennbar ist, so dass es - eine Haftung dem Grunde nach unterstellt - bei dem Grundsatz der Quotenhaftung verbliebe.

Dem BFH-Urteil vom 26.04.1984 V R 128/79 (BStBl II 1984, 776) ist - entgegen der Ansicht 35
des Beklagten - nichts anderes zu entnehmen. Der BFH führt in dem Urteil aus, dass bei Fehlen ausreichender Mittel für den Zeitraum bis zum Eintritt der Verpflichtung, die Eröffnung des Konkursverfahrens zu beantragen, vom Geschäftsführer nur eine angemessene Tilgung der Umsatzsteuerschulden verlangt werden könne. Der BFH hat jedoch nicht angenommen, dass ab dem Zeitpunkt der Konkursantragspflicht stets eine Vollhaftung anzunehmen sei. Die Ausführungen des BFH zur Höhe der Haftung, dass nämlich der Geschäftsführer für den nicht abgeführten Umsatzsteuerbetrag nicht in voller Höhe haftet, sondern entsprechend dem Grundsatz der anteiligen Tilgung nur insoweit, als das Finanzamt gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt worden ist, sind die Konsequenz daraus, dass der BFH die haftungsbegründende Pflichtverletzung nicht in dem zur Entstehung der Steuerschuld führenden Handeln sieht, sondern darin, dass der Geschäftsführer nicht dafür Sorge getragen hat, dass das Finanzamt in gleicher Weise wie andere Gläubiger aus den vorhandenen Mitteln befriedigt wurde.

II. Die Haftung kann auch nicht auf § 191 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 64 Abs. 1 GmbHG, § 823 36
Abs. 2 BGB gestützt werden.

Neben der Haftung wegen Verletzung steuerlicher Vorschriften nach § 69 ff. AO und ggf. 37
anderen steuerlichen Bestimmungen kann sich eine Haftung auch aus außersteuerlichen Rechtsnormen, insbesondere solchen des Zivilrechts, ergeben. Voraussetzung für eine Haftung nach außersteuerlichen Vorschriften ist indes, dass die betreffende Haftungsnorm sich auf die Haftung "für eine Steuer" im Sinne des § 191 Abs. 1 Satz 1 AO erstreckt. Dabei ist nicht erforderlich, dass Steuern in der betreffenden Haftungsnorm ausdrücklich erwähnt werden. Vielmehr genügt es, wenn sich dies aus der Auslegung der Norm ergibt (BFH-Urteil vom 23.10.1985 VII R 187/82, BStBl II 1986, 156).

Durch die Bestimmungen der § 64 GmbHG i.V.m. § 823 Abs. 2 BGB wird aber keine Haftung 38
"für eine Steuer" im Sinne des § 191 Abs. 1 Satz 1 AO begründet. Der Haftungsanspruch nach diesen Normen ist nach gefestigter Rechtsprechung (BGH-Urteile vom 8.3.1999 II ZR 159/98, DStR 1999, 988; vom 07.07.2003 II ZR 241/02, a.a.O.) lediglich auf das negative

Interesse gerichtet. Eine Haftung für die ausgefallenen von der GmbH geschuldeten Steuern entspräche aber dem positiven Interesse. Insoweit ist die Rechtslage derjenigen, die für Beiträge zur Sozialversicherung gilt, vergleichbar. Hierzu hat der BGH einen Ersatzanspruch für einen Beitragsausfall auch deshalb verneint, weil es sich um das positive nicht ersatzfähige Interesse handele (BGH-Urteil vom 07.07.2003 II ZR 241/02, a.a.O.). Hiervon geht im Ergebnis auch der Beklagte aus, wenn er ausführt, dass der Schaden darin begründet sei, dass Dritte aus Leistungen der GmbH Vorsteuern in Anspruch genommen hätten, während diese die Umsatzsteuer aus den betreffenden Rechnungen nicht beglichen habe.

Selbst wenn man - wie der Beklagte - den Haftungsschaden in dem Vorsteueranspruch sieht, scheidet eine Haftung aus, weil es sich bei diesem Schaden nicht um die Steuer im Sinne des § 191 AO handelt, für die der Kläger in Anspruch genommen wird, nämlich die Umsatzsteuer der GmbH für 11/1995. Schließlich ist ein konkreter im negativen Interesse liegender Schaden nicht dargelegt und festgestellt. Es steht schon nicht fest, dass die GmbH überhaupt an zum Vorsteuerabzug berechnete Nachunternehmer Lieferungen oder Leistungen erbracht hat. Insoweit trifft den Beklagten die Feststellungslast (Beweislast), da es sich um einen haftungsbegründenden Umstand handelt. Selbst wenn dies der Fall sein sollte, dürfte dies kaum den gesamten Umsatz betroffen haben. 39

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Revision war nicht zuzulassen. Insbesondere hat die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, da die vom Beklagten aufgeworfene Frage, ob das Finanzamt zur Begründung der Haftung anführen kann, der Unternehmer habe trotz Insolvenzzureife die Geschäfte fortgeführt, durch die Rechtsprechung, zuletzt durch das BFH-Urteil in BStBl II 2005, 249, hinreichend geklärt ist. Die vom Beklagten als bedeutsam angesehene Frage, ob ein Schadensersatzanspruch nach §§ 64 GmbHG, 823 Abs. 2 BGB im Wege des Haftungsbescheids nach § 191 AO geltend gemacht werden kann, ist unter Berücksichtigung der gefestigten BGH-Rechtsprechung ohne weiteres verneinend aus dem Gesetz zu beantworten. Überdies wird die gegenteilige Auffassung des Beklagten – soweit ersichtlich – weder in der Rechtsprechung noch im Schrifttum vertreten. 40