
Datum: 13.10.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 4121/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:1013.13K4121.07.00

Rechtskraft: I R 82/11

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte die Klägerin gemäß §§ 69, 34 der Abgabenordnung – AO – für Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerschulden der A GmbH der Jahre 2002 bis 2003 (KSt) bzw. 2002 bis 2004 (USt) einschließlich steuerlicher Nebenleistungen in Höhe von insgesamt 76.043,40 € in Haftung nehmen kann.

2

Die A GmbH (im Folgenden A GmbH) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Dezember 1999 gegründet und am 14. Januar 2000 im Handelsregister eingetragen (HRB ... des Amtsgerichts B). Alleiniger Gründungsgesellschafter und Geschäftsführer der A GmbH war Herr C, satzungsmäßiger Gegenstand des Unternehmens der Handel und die Aufbereitung von Am 20. April 2000 wurden die Geschäftsanteile an der A GmbH auf die D B.V. übertragen. Die A GmbH hatte ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1. November bis zum 31. Oktober.

3

Am 6. September 2000 wurde im Handelsregister die Abberufung des Herrn C und die Bestellung des Herrn E als neuem Geschäftsführer eingetragen. In dem am 7. August 2000 ausgefüllten Fragebogen zur steuerlichen Erfassung der Gründung einer Kapitalgesellschaft

4

war Herr E bereits als gesetzlicher Vertreter der A GmbH angegeben. Am 24. Januar 2001 wurden im Handelsregister die Abberufung des Herrn E und die Bestellung der Klägerin als neue Geschäftsführerin im Handelsregister eingetragen.

Der Beklagte beantragte am 16. März 2006 beim Amtsgericht B die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der A GmbH. Den Antrag der A GmbH vom 12. April 2006, diesen Antrag zurückzunehmen, lehnte er am 2. Mai 2006 ab. 5

Mit Gesellschafterbeschluss vom 3. August 2006 wurde die Klägerin als Geschäftsführerin abberufen und Herr F zum neuen Geschäftsführer bestellt. Am 29. September 2006 wurde im Handelsregister des Amtsgerichts B die Verlegung des Sitzes der A GmbH nach G eingetragen. Herr F legte das Geschäftsführeramt am 9. Januar 2007 nieder. 6

Am 5. November 2007 wurde die A GmbH im Handelsregister des Amtsgerichts K wegen Vermögenslosigkeit gelöscht. 7

Die Klägerin war in den Streitjahren alleinige Gesellschafterin der Firma D B.V. Als Geschäftsführer dieser Gesellschaft war ihr Ehemann, Herr M im Handelsregister eingetragen. Die Firma D B.V. war gemeinsam mit Herrn M Gesellschafter der Firma H S.A. 8

Mangels vorgelegter Steuererklärungen veranlagte der Beklagte die A GmbH mit Bescheiden vom 5. November 2004 unter Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 AO und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 AO für das Jahr 2002 zur Körperschaftsteuer und zur Umsatzsteuer. Er setzte die Körperschaftsteuer aufgrund eines Verlustvortrags auf Null € und die Umsatzsteuer auf 1.400 € zzgl. steuerlicher Nebenleistungen fest. 9

Gegen diese Bescheide legte die A GmbH fristgerecht Einsprüche ein und legte zur Begründung am 23. März 2005 Steuererklärungen und einen Jahresabschluss vor. In ihrer Umsatzsteuererklärung deklarierte sie eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung in Höhe von 302.500 €. 10

Der Beklagte bat im Folgenden um Belege zu der erklärten innergemeinschaftlichen Lieferung. Die A GmbH reagierte hierauf nicht. 11

Am 27. September 2005 erließ der Beklagte einen Änderungsbescheid zur Körperschaftsteuer 2002, in welchem er die A GmbH erklärungsgemäß veranlagte und die Körperschaftsteuer auf 2.123 € zzgl. Solidaritätszuschlag und steuerlicher Nebenleistungen festsetzte. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. 12

Mit Einspruchsentscheidung ebenfalls vom 27. September 2005 setzte der Beklagte die Umsatzsteuer 2002 auf 48.320,91 € zzgl. steuerlicher Nebenleistungen fest und wies den Einspruch im Übrigen zurück. Er folgte dabei den Angaben der A GmbH in ihrer Steuererklärung, sah aber die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der erklärten innergemeinschaftlichen Lieferung gemäß § 6a des Umsatzsteuergesetzes – UStG – nicht als erfüllt an. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. 13

Für das Jahr 2003 veranlagte der Beklagte die A GmbH mit Bescheiden vom 26. August 2005 (USt) und vom 17. Oktober 2005 (KSt) erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer. Er setzte die Körperschaftsteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf 9.238 € zzgl. Solidaritätszuschlag und steuerlicher Nebenleistungen und die Umsatzsteuer endgültig auf 1.153,26 € zzgl. steuerlicher Nebenleistungen fest. Im Jahresabschluss auf den 14

31. Oktober 2003 hatte die Klägerin die Neubildung einer Ansparabschreibung gemäß § 7g EStG in Höhe von 76.000 € ausgewiesen; weiterhin bestand eine nicht aufgelöste § 7g-Rücklage aus dem Wirtschaftsjahr 2001/2002 in Höhe von 114.900 €. Im Körperschaftsteuerbescheid bat der Beklagte um Erläuterung der Ansparabschreibungen innerhalb von vier Wochen. Die A GmbH übersandte am 24. November 2005 eine entsprechende Aufstellung über die neu gebildete und die nicht aufgelösten Rücklagen in Höhe von insgesamt 190.900 €. Mit Bescheid vom 21. Dezember 2005 begrenzte der Beklagte die Ansparabschreibung gemäß § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 3 EStG auf insgesamt 154.000 €, erhöhte den Gewinn der A GmbH damit um 36.900 € und setzte die Körperschaftsteuer auf 19.016 € zzgl. Solidaritätszuschlag und steuerlicher Nebenleistungen fest. Gegen diesen Bescheid legte die A GmbH am 24. Januar 2006 Einspruch ein.
- Für die Abgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2004 bat die Bevollmächtigte der Klägerin am 28. September 2005 um Fristverlängerung bis zum 28. Februar 2006. Der Beklagte veranlagte die A GmbH mit Bescheiden vom 26. Oktober 2005 unter Schätzung der Besteuerungsgrundlagen und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zur Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer. Er setzte die Körperschaftsteuer auf 10.090 € zzgl. Solidaritätszuschlag und steuerlicher Nebenleistungen und die Umsatzsteuer auf 1.900 € fest. Gegen diese Bescheide legte die A GmbH am 1. November 2005 Einsprüche ein. 15
- Die A GmbH leistete auf die festgesetzten Steuern keine Zahlungen. Der Beklagte pfändete daraufhin das betriebliche Konto der A GmbH. 16
- Am 13. Oktober 2005 übersandte die A GmbH dem Beklagten eine Rechnung vom 31. Oktober 2002 an die Firma H S.A. über 302.500 €, die zusammenfassenden Meldungen für das IV. Quartal 2002 sowie das Debitorenkonto zum Nachweis der Restzahlung am 3. Januar 2002. In der Rechnung ist keine Umsatzsteuer ausgewiesen; ein Hinweis auf die Umsatzsteuerfreiheit bzw. auf das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung ist auf der Rechnung nicht vermerkt. Am 24. November 2005 übersandte die A GmbH dem Beklagten eine Detailaufstellung sowie die Lieferscheine hinsichtlich der streitigen innergemeinschaftlichen Lieferung vom 31. Oktober 2002. Sie beantragte, die Umsatzsteuer 2002 gemäß § 164 Abs. 2 AO zu ändern und die steuerpflichtigen Umsätze um 302.200 € (gemeint war offenkundig 302.500 €) zu vermindern. 17
- Mit Schreiben ebenfalls vom 24. November 2005, sowie vom 23. Dezember 2005 und vom 27. Januar 2006 teilte die A GmbH dem Beklagten mit, dass sie derzeit über die Mittel zur Tilgung der Steuerrückstände nicht verfüge. Sie bat um Stundung der Steuerforderung bzw. um Vollstreckungsaufschub und bot eine monatliche Ratenzahlung an. Ebenso bot sie an, eine Forderung aus Geschäftsbeziehungen zur Firma H S.A. zur Sicherheit an den Beklagten abzutreten. 18
- Der Beklagte lehnte diese Anträge am 29. November 2005, am 2. Januar 2006 und am 15. März 2006 ab. Mangels vorliegender Steuererklärungen für 2002 und 2004 bestünde keine Stundungswürdigkeit. Außerdem sei der Steueranspruch wegen weiterer Rückstände gefährdet. 19
- Die A GmbH leistete auch in der Folgezeit keine Zahlungen. 20
- Mit Schreiben vom 19. Januar 2006 teilte der Beklagte der Klägerin mit, dass er beabsichtige, sie für die im Haftungszeitraum Januar 2002 bis Januar 2006 bestehenden Steuerschulden der A GmbH in Haftung zu nehmen und bat um Mitteilung des Bestands an Eigenmitteln der A GmbH zu Beginn und zu Ende des Haftungszeitraums, der Höhe der Verbindlichkeiten zu 21

Beginn des Haftungszeitraums und deren weitere Entwicklung sowie der Höhe der im Haftungszeitraum getilgten Verbindlichkeiten und der Steuerschulden. Weiterhin fragte der Beklagte danach, ob die Löhne in voller Höhe ausgezahlt worden seien. Zur Beantwortung der Fragen übersandte der Beklagte ein Muster, einen Berechnungsbogen, ein Merkblatt sowie eine Aufstellung der Steuerrückstände der A GmbH.

Eine Reaktion der Klägerin erfolgte auf dieses Schreiben nicht.

22

Am 8. Februar 2006 ordnete der Beklagte eine Umsatzsteuersonderprüfung für die Jahre 2002 bis 2004 an, die am 9. Februar 2006 an Amtsstelle beginnen sollte.

23

Mit Haftungsbescheid vom 2. März 2006 nahm der Beklagte die Klägerin daraufhin in Höhe von insgesamt 106.049,26 € wegen rückständiger Säumniszuschläge für Lohnsteuer für August 2005 (23,50 €), Körperschaftsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag und steuerlicher Nebenleistungen für die Jahre 2002 bis 2004, Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer und zum Solidaritätszuschlag für IV./2005 und I.-II./2006 und Umsatzsteuer 2002 bis 2004 der Gesellschaft in Haftung. Der Beklagte begründete dies damit, dass die Klägerin laut Handelsregister zur alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführerin bestellt sei und daher gemäß § 34 AO die steuerlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen habe. Zu diesen Pflichten gehöre insbesondere, dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den von ihr verwalteten Mitteln entrichtet würden. Da die Klägerin auf die Fragen des Beklagten nicht reagiert habe, sei davon auszugehen, dass die Gesellschaft im Haftungszeitraum über ausreichende Mittel verfüge, um sämtliche Steuerforderungen zu tilgen; die Klägerin habe ihre Pflichten zumindest grob fahrlässig verletzt, indem sie nicht für die Tilgung der Steuerforderungen gesorgt habe. Ebenfalls habe sie die Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe von Steuererklärungen und -anmeldungen zumindest grob fahrlässig verletzt. Anhaltspunkte dafür, dass auch eine andere Person die steuerlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen hatte, lägen nicht vor. Da eine Vollstreckung bei der Gesellschaft nicht zum Erfolg geführt habe, sei die Inhaftungnahme ermessensgerecht. Wegen der weiteren Einzelheiten und die genaue Zusammensetzung der Steuerforderungen, für welche die Klägerin in Haftung genommen wurde, wird auf den Haftungsbescheid verwiesen.

24

Gegen den Haftungsbescheid legte die Klägerin am 31. März 2006 Einspruch ein. Diesen begründete sie damit, dass sie ihre Pflicht zur Entrichtung von Steuern der Gesellschaft nicht grob fahrlässig oder vorsätzlich verletzt habe. Aus der umfangreichen Korrespondenz ergebe sich, dass sie alle Möglichkeiten ausgeschöpft habe, um eine Tilgungsvereinbarung über die bestehenden Steuerschulden zu erlangen; alle diese Anträge seien abgelehnt worden. Auch ihr Angebot, eine werthaltige Forderung der Gesellschaft, welche die Höhe der Steuerforderungen überstiegen habe, abzutreten, sei nicht angenommen worden. Der Beklagte habe es nicht einmal für notwendig erachtet, Unterlagen über diese Forderung zur Prüfung anzufordern. Es sei daher nicht davon auszugehen, dass der Beklagte alle Möglichkeiten ausgeschöpft hat, die Steuerschulden bei der Gesellschaft einzutreiben. Der Erlass des Haftungsbescheids sei damit ermessensfehlerhaft.

25

Mit Schreiben vom 7. April 2006 (eingegangen beim Beklagten am 19. April 2006) beantragte die A GmbH die Änderung der Veranlagungen zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 2002 und 2003. Sie habe im Wirtschaftsjahr 2001/2002 eine Materiallieferung an die Firma H S.A. in I durchgeführt. Aus dieser Lieferung resultiere ein Umsatzerlös in Höhe von 302.500 €, der in der Gewinn- und Verlustrechnung enthalten sei. Im Zusammenhang mit diesem Umsatzerlös habe sie die gelieferten Materialien von ihrer Gesellschafterin zur Verfügung gestellt bekommen; eine Abrechnung sei nicht erfolgt. Bei der Erstellung des Jahresabschlusses 2001/2002 sei übersehen worden, dass es sich bei der Materialgestellung

26

durch die Gesellschafterin im Wert von 154.604,95 € um eine verdeckte Einlage gehandelt habe. Tatsächlich sei daher ein Verlust erzielt worden. Dies habe zur Folge, dass sich für die Jahre 2002 und 2003 keine Steuerfestsetzungen mehr ergeben würden. Berichtigte Jahresabschlüsse und Steuererklärungen für die Jahre 2002 und 2003 fügte sie bei.

Gleichzeitig begründete sie ihren Einspruch gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2004 durch Abgabe eines Jahresabschlusses und einer Steuererklärung. Hierin erklärte sie einen Verlust in Höhe von 17.085 €. Auf diese Einspruchsbegründung hin erließ der Beklagte am 12. April 2007 einen Abhilfebescheid für die Körperschaftsteuer 2004, in der er die Körperschaftsteuer auf Null € festsetzte. 27

Mit Schreiben vom 1. Juni 2006 übersandte die A GmbH dem Beklagten eine auf den 19. Mai 2006 datierte Bestätigung der Firma H S.A., wonach diese das Material gem. der Rechnung vom 31. Dezember 2002 erhalten und es zur Baustelle in J, Rue L ..., befördert habe. 28

Mit Verfügung vom 14. Juni 2006 wurde die Umsatzsteuersonderprüfung um das Jahr 2005 erweitert. 29

Nach verschiedenen Erörterungsschreiben lehnte der Beklagte am 23. Juni 2006 den Antrag auf Änderung des Körperschaftsteuerbescheids 2002 ab, da die behauptete verdeckte Einlage in Höhe von 154.604,95 € nicht nachgewiesen worden sei und die A GmbH eine erhöhte Mitwirkungspflicht treffe, da es sich um einen Auslandssachverhalt handele. Gegen diesen Ablehnungsbescheid legte die A GmbH am 7. Juli 2006 Einspruch ein. 30

Am 29. August 2006 teilte die bisherige Bevollmächtigte der A GmbH dem Beklagten mit, dass sie das Mandat niedergelegt habe und bat um Löschung der gespeicherten Empfangsvollmacht. 31

Mit verbundenen Einspruchsentscheidungen vom 12. April 2007 wies der Beklagte den Einspruch der A GmbH gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2002 (richtigerweise gegen den Antrag auf Änderung der Körperschaftsteuer 2002) ab, reduzierte die Körperschaftsteuer 2003 aufgrund eines Verlustrücktrags aus 2004 und wies den Einspruch gegen den Bescheid über Körperschaftsteuer 2004 im Übrigen ab. Er begründete seine Entscheidung damit, dass die A GmbH die von ihr behauptete verdeckte Einlage nicht nachgewiesen habe. Sie habe weder nachgewiesen noch anderweitig glaubhaft gemacht, dass die Gesellschafterin das Material an die A GmbH geliefert habe und dass die Gesellschafterin das Material selbst erworben habe. Hierbei handele es sich um einen steuermindernden Sachverhalt, so dass die Nichterweislichkeit zu Lasten der A GmbH gehe. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb wiederum bestehen. 32

Mit Einspruchsentscheidung vom 4. Oktober 2007 reduzierte der Beklagte die Haftungssumme von ursprünglich 106.049,26 € auf 76.043,40 € und wies den Einspruch im Übrigen zurück. Die Haftung umfasste nach dieser Entscheidung noch die Säumniszuschläge wegen Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag zur Lohnsteuer August 2005 (23,50 €), Körperschaftsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und steuerliche Nebenleistungen für die Jahre 2002 und 2003 und Umsatzsteuer zzgl. Zinsen für die Jahre 2002 bis 2004. 33

Die Klägerin habe ihre Pflicht zur Abgabe wahrheitsgemäßer Steuererklärungen und die Pflicht zur Entrichtung der Steuern schuldhaft verletzt und dadurch bewirkt, dass die Steuern der A GmbH nicht bzw. nicht rechtzeitig bezahlt worden seien. Zwar finde hinsichtlich der Umsatzsteuer der Grundsatz Anwendung, wonach im Fall einer wirtschaftlichen Krise einer Kapitalgesellschaft der Geschäftsführer nur zu einer anteiligen Berücksichtigung der 34

Steuerschulden verpflichtet sei. Danach seien aus den zur Verfügung stehenden Mitteln der GmbH die fälligen Steuerforderungen zwar nicht vorrangig, jedoch mindestens im gleichen Verhältnis wie die Ansprüche sonstiger Gläubiger zu bedienen. Diese Haftungsbegrenzung könne aber nur dann eintreten, wenn der Haftende zur Ermittlung des maßgeblichen Sachverhalts beitrage und er die notwendigen Angaben mache bzw. Aufzeichnungen vorlege, aus denen sich ergibt, in welchem Umfang die Gesellschaft im Haftungszeitraum Zahlungen an andere Gläubiger geleistet habe. Da die Klägerin dem nicht nachgekommen sei, sei der Beklagte zur Schätzung berechtigt. Die Klägerin habe nicht substantiiert vorgetragen, dass sie sich erfolglos um die Zusammenstellung der geforderten Zahlen bemüht habe. Auch im Insolvenzverfahren habe sie selbst unter Androhung eines Haftbefehls keine konkreten Auskünfte zum Geschäftsbetrieb der A GmbH erteilt. Nach den Gesamtumständen sei vielmehr davon auszugehen, dass sich die Klägerin durch die Sitzverlegung und die Abberufung dem Haftungszugriff entziehen wolle. Die Haftungsquote sei daher mit 100% zu schätzen.

Soweit sich die Klägerin gegen die materiell-rechtliche Richtigkeit der festgesetzten Steuern wende, könne sie damit nicht durchdringen. Der dadurch mittelbar nochmals angegriffene Umsatzsteuerbescheid 2002 sei durch die Einspruchsentscheidung vom 27. September 2005 bestandskräftig geworden. Die Klägerin habe dies gemäß § 166 AO gegen sich gelten zu lassen, da sie bis zu ihrer Abberufung am 3. August 2006 alleinige Geschäftsführerin der A GmbH gewesen und als solche in der Lage gewesen sei, die Einspruchsentscheidung durch Klageerhebung anzufechten. Von dieser Möglichkeit habe sie keinen Gebrauch gemacht. Die Regelung des § 166 AO wolle verhindern, dass im Verfahren über die Haftung das Verfahren, dass gegen den Steuerpflichtigen durchgeführt worden ist, nochmals aufgerollt und das Haftungsverfahren unnötig verzögert wird. Der Gesetzgeber verlange von den in § 166 AO genannten Personen, dass sie von der ihnen eingeräumten uneingeschränkten Rechtsmittelbefugnis Gebrauch machen, wenn sie dies beabsichtigen. Im Interesse einer reibungslosen Abwicklung der Steuerfestsetzung und der Steuererhebung mute der Gesetzgeber diesen Personen zu, selbst dafür zu sorgen, wie sie diese Rechtsmittelbefugnis sicherstellen wollen. 35

Die Haftung umfasse auch die durch die Pflichtverletzung entstandenen Säumniszuschläge. Die Säumniszuschläge seien nur bis zum Zeitpunkt des Eintritts der nachweislichen Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit der A GmbH berechnet worden. 36

Die Inanspruchnahme sei ermessensgerecht, weil Betreibungsmaßnahmen erfolglos verlaufen seien und künftige Vollstreckungsmaßnahmen im Hinblick auf die Ablehnung des Insolvenzantrags keine Aussicht auf Erfolg hätten. Die von der Klägerin behauptete Forderung gegen die H S.A. sei nicht zu verwirklichen gewesen, was auch der vorläufige Insolvenzverwalter im Rahmen seines Insolvenzugutachtens bestätigt habe. Die geltend gemachte Umsatzsteuerminderung habe der Beklagte vor Erlass des Haftungsbescheids durch Einspruchsentscheidung abgelehnt, Klage sei nicht erhoben worden. 37

Als alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführerin sei die Klägerin in Anspruch zu nehmen. Ob ihr Ehemann als faktischer Geschäftsführer in Anspruch zu nehmen sei, bleibe einer weiteren Prüfung vorbehalten. 38

Gegen diese Entscheidung hat die Klägerin am 31. Oktober 2007 Klage erhoben, mit der sie die Aufhebung des Haftungsbescheids in Gestalt der Einspruchsentscheidung begehrt. 39

Nach ihrer Auffassung ist die Festsetzung der Umsatzsteuer 2002 nicht bestandskräftig geworden, da der Bescheid weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehe. Sie habe 40

die Änderung des Bescheids gemäß § 164 Abs. 2 AO beantragt und dem Beklagten alle nach § 17a Abs. 2 UStDV erforderlichen Nachweise vorgelegt. Die Zahlung sei durch vorliegenden Kontoauszug vom 3. Januar 2003 (Bl. 118 d.A.) eindeutig nachgewiesen. Da die H S.A. das Material selbst abgeholt habe, lägen keine Transport- oder Speditionsrechnungen vor. Dies sei gemäß § 17a Abs. 2 UStDV bei Abholung durch den Leistungsempfänger aber auch nicht erforderlich. Dennoch habe der Beklagte über diesen Antrag bis heute nicht entschieden. Nach den berichtigten Jahresabschlüssen für 2002 und 2003 gäbe es keine Grundlage mehr für die Steuerfestsetzungen.

Der vom Beklagten geforderte Nachweis, dass die Gesellschafterin der A GmbH die streitigen 41
Materialien selbst erworben habe, sei willkürlich. Zum einen könne die A GmbH bzw. die
Klägerin diesen Nachweis nicht erbringen, da er nicht in ihre Sphäre falle. Zum anderen sei
dieser Nachweis auch nicht erheblich.

Der vom Beklagten vorgelegte Aktenvermerk des Umsatzsteuersonderprüfers vom 42
14. Februar 2008, wonach die A GmbH im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung
angeforderte Nachweise nicht vorgelegt habe, er Buchungsunterlagen nicht akzeptiert hätte
und der Zahlungsverkehr nicht nachgewiesen sei, sei unglaublich. Der Prüfer habe keine
Buchungsunterlagen gerügt und der Zahlungsverkehr sei vollständig vorgelegt worden.

Darüber hinaus habe die A GmbH nie über die erforderlichen Mittel zur Begleichung der 43
festgesetzten Steuern verfügt. Aus diesem Grunde habe sie mehrfach Stundungs- und
Ratenzahlungsanträge gestellt und sogar die Abtretung einer werthaltigen Forderung gegen
die H S.A. angeboten. Eine mangelnde Werthaltigkeit dieser Forderung sei der Klägerin nicht
bekannt und könne allenfalls auf dem Insolvenzantrag durch den Beklagten beruhen.
Aufgrund der Kontenpfändung durch den Beklagten sei eine Kreditaufnahme unmöglich
geworden.

Die Klägerin habe ihre Mitwirkungspflichten nicht verletzt. Aufgrund der Anordnung einer 44
Umsatzsteuersonderprüfung habe sie am 9. Februar 2006 alle erforderlichen Unterlagen
vorgelegt, insbesondere die Bankunterlagen für die Jahre 2002 bis 2004. Diese Unterlagen
befänden sich immer noch beim Beklagten. Im Zeitpunkt der Prüfungserweiterung sei bereits
der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der A GmbH gestellt
worden. Die Klägerin habe die A GmbH ab diesem Zeitpunkt nicht mehr vertreten können.
Eine fehlende Mitwirkung zu diesem Zeitpunkt könne ihr nicht angelastet werden.

Auch habe die Klägerin keine entsprechende Vorsorge für den Steuerausgleich treffen 45
können, da die Festsetzung der Umsatzsteuerschuld 2002 für sie unerwartet und
unrechtmäßig erfolgt sei. Ein Kausalzusammenhang zwischen einer Pflichtverletzung und
einem Steuerausfall bestehe nicht.

Es fehle sowohl an einem Schaden, da die Steuern aufgrund der eingereichten 46
Steuererklärungen aufzuheben seien, als auch an einer Pflichtverletzung der Klägerin, die im
Rahmen des ihr möglichen alles unternommen habe, um die Steuerpflichten der A GmbH zu
erfüllen. Dies habe der Beklagte selbst verhindert.

Aufgrund des Vorgehens des Beklagten habe die A GmbH auf Anweisung ihrer 47
Gesellschafterin der H S.A. über die im Jahre 2002 abgerechnete Materiallieferung in Höhe
von 302.500 € eine Gutschrift erteilen. Diese Gutschrift sei in der Umsatzsteuervoranmeldung
IV./2005 als negativer Umsatz angemeldet worden. Das hieraus resultierende
Umsatzsteuerguthaben in Höhe von 46.638,30 € habe der Beklagte bis heute nicht in Ansatz
gebracht, obwohl sie alle erforderlichen Nachweise erbracht habe.

Die Klägerin beantragt,	48
den Haftungsbescheid vom 2. März 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. Oktober 2007 aufzuheben.	49
Der Beklagte beantragt,	50
die Klage abzuweisen.	51
Er hält an seiner in der Einspruchsentscheidung vertretenen Rechtsauffassung fest. Die verdeckte Einlage im Jahr 2002 sei nicht nachgewiesen, insbesondere nicht der Erwerb durch die Gesellschafterin und deren Weiterlieferung an die A GmbH. Der Zahlungseingang vom 3. Januar 2002 sei für den erforderlichen Nachweis nicht ausreichend. Die Klägerin habe weitere Nachweise der tatsächlichen Durchführung der Lieferung (Transportscheine, Speditionsrechnungen etc.) und der Zahlung trotz Aufforderung durch den Prüfer nicht erbracht.	52
Das gleiche gelte im Ergebnis auch für die begehrte Umsatzsteuerminderung bzw. Umsatzsteuererstattung. Über die Umsatzsteuer 2002 sei bestandskräftig entschieden worden. Es sei weiter davon auszugehen, dass keine innergemeinschaftliche Lieferung vorlag.	53
Diese Frage habe im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung geklärt werden sollen. Durch die Sitzverlegung der A GmbH, die Mandatsniederlegung durch die Bevollmächtigte der Klägerin und die Löschung der A GmbH habe diese nicht abgeschlossen werden können. Auch sei über den Änderungsantrag zur Umsatzsteuer 2002 vom 24. November 2005 aus diesem Grunde nicht mehr entschieden worden.	54
Unerklärlich bleibe die vorgenommene Gutschrift. Gründe hierfür seien nicht vorgebracht worden. Die steuerliche Nichtanerkennung einer innergemeinschaftlichen Lieferung rechtfertige keine Gutschriftserteilung. Es sei nicht davon auszugehen, dass die A GmbH tatsächlich eine Rückzahlung vorgenommen habe.	55
Entscheidungsgründe	56
Die Klage ist unbegründet.	57
Der Haftungsbescheid vom 2. März 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. Oktober 2007 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO).	58
Nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO kann durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner). Nach § 69 Satz 1 AO haften u.a. die in § 34 AO bezeichneten Personen, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) in Folge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Die Haftung umfasst nach § 69 Satz 2 AO auch die in Folge der Pflichtverletzung zu zahlenden Säumniszuschläge. Nach § 34 Abs. 1 Satz 1 AO haben die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Nach § 34 Abs. 1 Satz 2 AO haben sie insbesondere dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln entrichtet werden, die sie verwalten.	59

Die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme durch Haftungsbescheid ist nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung zweigliedrig. Das FA hat zunächst zu prüfen, ob in der Person oder den Personen, die es heranziehen will, die tatbestandlichen Voraussetzungen der Haftungsvorschrift erfüllt sind. Dabei handelt es sich um eine vom Gericht in vollem Umfang überprüfbare Rechtsentscheidung. Daran schließt sich die nach §191 Abs. 1 AO zu treffende Ermessensentscheidung des FA an, ob und wen es als Haftenden in Anspruch nehmen will. Diese auf der zweiten Stufe zu treffende Entscheidung ist gerichtlich nur im Rahmen des §102 FGO auf Ermessensfehler (Ermessensüberschreitung, Ermessens Fehlgebrauch) überprüfbar (BFH-Urteile vom 13. Juni 1997 VII R 96/96, BFH/NV 1998, 4; vom 29. September 1987 VII R 54/84, BFHE 151, 111, BStBl II 1988, 176; vom 11. März 2004 VII R 52/02, BFHE 205, 14, BStBl II 2004, 579).

Hiernach hat der Beklagte die Klägerin zu Recht durch Haftungsbescheid für die im Einzelnen im Haftungsbescheid aufgeführten Steuerschulden der A GmbH in Haftung genommen. 61

I. Die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Inhaftungnahme gemäß §§ 69, 34 AO sind erfüllt. 62

1. Die Klägerin war als Geschäftsführerin der A GmbH gemäß § 35 Abs. 1 des Gesetzes über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbHG) a.F. gesetzliche Vertreterin der A GmbH. Als solche war sie gemäß § 34 Abs. 1 AO verpflichtet, deren steuerlichen Pflichten zu erfüllen, insbesondere die Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe von zutreffenden Steuererklärungen sowie zur Entrichtung der Steuern aus den von ihr verwalteten Mitteln der A GmbH. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten kein Streit. 63

2. Gegen diese Pflichten hat die Klägerin verstoßen, indem sie die Umsatzsteuererklärung für 2002 sowie die Steuererklärungen für 2004 nicht rechtzeitig abgegeben hat. Die Umsatzsteuererklärung 2002 sowie die Steuererklärungen für 2004 wurden erst im Einspruchsverfahren eingereicht; die Steuern konnten hierdurch nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Die in den Erklärungen enthaltenen Besteuerungsgrundlagen waren auch – zumindest nach Maßgabe des § 166 AO – unzutreffend. Hierzu wird auf die nachfolgenden Ausführungen unter Tz. 4 a aa) und bb) verwiesen. Die Klägerin hat weiterhin gegen die steuerlichen Pflichten der A GmbH verstoßen, indem sie die Steuerschulden der A GmbH insgesamt nicht aus den Mitteln der A GmbH bezahlt hat. 64

3. Dabei hat sie wenigstens grob fahrlässig gehandelt. Die Pflichtwidrigkeit indiziert im Allgemeinen wie auch im Streitfall die grobe Fahrlässigkeit (vgl. hierzu BFH-Beschlüsse vom 14. September 1999 VII B 33/99, BFH/NV 2000, 303; vom 25. Juli 2003 VII B 240/02, BFH/NV 2003, 1540; BFH-Urteil vom 13. März 2003 VII R 46/02, BStBl II 2003, 556). Grob fahrlässig in diesem Sinne handelt, wer die im Verkehr erforderliche Sorgfalt in ungewöhnlich hohem Maße verletzt, anders formuliert, wer außer Acht lässt, was im gegebenen Fall jedem hätte einleuchten müssen (BFH-Beschlüsse vom 7. März 1995 VII B 172/94, BFH/NV 1995, 941 m.w.N.; vom 4. April 1998 I B 116/96, BFH/NV 1998, 1460, 1462). 65

Die Klägerin hat hiernach grob fahrlässig weder rechtzeitig zutreffende Steuererklärungen (Steuererklärungen für 2004 sowie Umsatzsteuererklärung 2002) abgegeben noch die Steuern für die A GmbH entrichtet. Es sind keine Gründe für ein fehlendes Verschulden der Klägerin erkennbar. Insbesondere kann die Klägerin gegen das ihr vorgeworfene Zahlungsver schulden nicht einwenden, dass die A GmbH über die Mittel zur Zahlung der Steuern nicht verfügt hätte. Dies hat die Klägerin nicht hinreichend dargelegt, insbesondere reicht der pauschale Hinweis auf die beim Beklagten gestellten –nicht näher konkretisierten – Anträge auf Stundung der Steuern bzw. auf Vollstreckungsaufschub nicht aus. 66

Zudem ändern Zahlungsschwierigkeiten oder Zahlungsunfähigkeit einer GmbH nach der Rechtsprechung des BFH weder etwas an den steuerlichen Pflichten des GmbH-Geschäftsführers, noch schließen sie sein Verschulden bei Nichterfüllung dieser Pflichten aus (BFH-Beschluss vom 16. Februar 2002 VII B 122/05, BFH/NV 2006, 1051). Gerät eine GmbH in Zahlungsschwierigkeiten, so gehört es zu den Pflichten der zur gesetzlichen Vertretung berufenen Geschäftsführer, die Steuerschulden der GmbH in gleicher Weise zu tilgen wie die übrigen Schulden der Gesellschaft. Der Fiskus darf gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt werden. Ein Geschäftsführer, der dies gleichwohl tut, handelt regelmäßig zumindest grob fahrlässig (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. BFH-Urteile vom 11. März 2004 VII R 52/02, BFHE 205, 14, BStBl II 2004, 579; vom 13. März 2003 VII R 46/02, BFHE 202, 22, BStBl II 2003, 556, 560, m.w.N.; BFH-Urteil vom 28. Juni 2005 I R 2/04, GmbHR 2006, 48). Zahlungsschwierigkeiten der GmbH wirken sich danach nicht auf das Verschulden ihres gesetzlichen Vertreters aus, sondern kann lediglich eine Beschränkung des Umfangs der Haftung (hierzu sogleich) bewirken.	67
4. Durch das schuldhafte Fehlverhalten der Klägerin ist dem Fiskus der im Haftungsbescheid vom 2. März 2006 geltend gemachte Schaden entstanden, da die gegenüber der A GmbH festgesetzten Steuern nicht gezahlt worden sind. Dieser Schaden ist auch in voller Höhe kausal auf das Fehlverhalten der Klägerin zurückzuführen.	68
a) Mit ihrem Einwand, insbesondere die Umsatzsteuer 2002 und die Körperschaftsteuer 2002 seien in großem Umfang zu Unrecht gegenüber der A GmbH festgesetzt worden, da bei der Umsatzsteuerfestsetzung 2002 eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung in Höhe von 302.500 € und bei der Körperschaftsteuerfestsetzung 2002 eine gewinnneutrale Einlage in Höhe von 154.604,95 € zu berücksichtigen sei, kann die Klägerin im vorliegenden Verfahren nicht gehört werden.	69
aa) Gemäß § 166 AO hat eine gegenüber dem Steuerpflichtigen unanfechtbar festgesetzte Steuer neben einem Gesamtrechtsnachfolger auch derjenige gegen sich gelten zu lassen, wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten.	70
Hiernach die Klägerin als Geschäftsführerin der A GmbH die Steuerfestsetzungen des Jahres 2002 gegenüber der A GmbH gegen sich gelten zu lassen. Die Steuerbescheide des Jahres 2002 gegenüber der A GmbH, die der Haftung der Klägerin zugrunde liegen, sind zu einer Zeit unanfechtbar geworden, als die Klägerin noch Geschäftsführerin der A GmbH war und als solche gegen die Einspruchsentscheidungen Klage vor dem Finanzgericht hätte einlegen können. Der Körperschaftsteuerbescheid 2002 vom 27. September 2005 ist bestandskräftig geworden, da die A GmbH gegen diesen Bescheid keinen Einspruch eingelegt hat. Über den Einspruch der A GmbH gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 hat der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 27. September 2005 entschieden; Klage gegen diese Entscheidung vor dem Finanzgericht hat die A GmbH nicht erhoben. Es wäre der Klägerin als Geschäftsführerin der A GmbH möglich gewesen, gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2002 Einspruch einzulegen und gegen die Einspruchsentscheidung wegen Umsatzsteuer 2002 Klage zu erheben, da sie erst am 3. August 2006 als Geschäftsführerin abberufen wurde.	71
Entgegen der Auffassung der Klägerin ist es für die Anwendbarkeit des § 166 AO unerheblich, dass die Steuerfestsetzungen des Jahres 2002, hinsichtlich der Umsatzsteuer auch nach Ergehen der Einspruchsentscheidung, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen und daher noch gemäß § 164 Abs. 2 AO geändert werden konnten und die A GmbH entsprechende Änderungsanträge beim Beklagten gestellt hatte.	72

§ 166 AO stellt ab auf die Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids, nicht auf dessen Unabänderbarkeit. Voraussetzung ist damit, dass die Steuerfestsetzung nicht (mehr) mit einem förmlichen Rechtsbehelf (Einspruch, Klage, Nichtzulassungsbeschwerde, Revision) angefochten werden kann. Nicht entscheidend ist dagegen, ob der Steuerbescheid nach Maßgabe der Korrekturvorschriften der Abgabenordnung (§§ 172 ff. AO) noch geändert werden kann. Abzustellen ist damit auf die „formelle Bestandskraft“, nicht auf die „materielle Bestandskraft“ der Steuerfestsetzung (so auch die h.M. in der Literatur, vgl. Buciek in Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand: Mai 2008, § 166 AO Rz 18f.; Cöster in Pahle/König, Abgabenordnung, 2. Auflage, § 166 Rz 9; Schwarz in Frotscher, Abgabenordnung, Stand: Juni 2006, § 166 Rz 6; Kruse in Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand Mai 2009, § 166 AO Rz 3; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand 2010, § 166 Rz 6; Rüsken in Klein, Abgabenordnung, 10. Aufl., § 166 Rz 9).

73

Der Senat folgt damit nicht der von einigen Finanzgerichten (bspw. FG Berlin-Brandenburg, Urteile vom 9. März 2011 9 K 9141/09, StE 2011, 393 und vom 11. August 2010 9 K 9059/08, EFG 2010, 2042; FG Nürnberg, Urteil vom 12. Juni 2007 II 144/2004, juris; FG Hamburg, Urteil vom 17. August 2005 III 406/03, DStRE 2006, 502; Sächsisches FG, Beschlüsse vom 14. Juli 2003 5 V 738/03, juris, und vom 26. Juni 2003 5 V 2210/02, FGReport 2003, 3; Niedersächsisches FG, Urteil vom 28. November 2002 11 K 504/00, EFG 2003, 746; so auch Nacke, Die Haftung für Steuerschulden, 2. Aufl., Rz 718) unter Berufung auf eine Entscheidung des BFH in einem PKH-Verfahren (BFH-Beschluss vom 28. März 2001 VII B 213/00, BFH/NV 2001, 1217) vertretenen gegenteiligen Rechtsauffassung, wonach eine Vorbehaltsfestsetzung gemäß § 164 Abs. 1 AO sowie jede Steueranmeldung gemäß § 168 AO nicht dem Geltungsbereich des § 166 AO unterfällt.

74

Nach Auffassung des erkennenden Senats ist diese Auslegung des § 166 AO mit dem Wortlaut der Vorschrift nicht vereinbar und wird auch dem Zweck der Regelung nicht gerecht. Bereits sprachlich ist zu unterscheiden zwischen der Möglichkeit, einen Steuerbescheid durch Einlegung eines förmlichen Rechtsbehelfs anzufechten („Anfechtbarkeit“) und der Möglichkeit, einen Steuerbescheid nach den einschlägigen Korrekturvorschriften der Abgabenordnung zu ändern („Änderbarkeit“). Eine Auslegung des § 166 AO dahingehend, dass der verwendete Begriff „unanfechtbar“ als „unabänderbar“ zu verstehen sei, würde den Anwendungsbereich des § 166 AO in erheblichem Umfang einschränken und weitgehend aushöhlen, indem er sämtliche Steueranmeldungen, die gemäß § 168 AO einer Vorbehaltsfestsetzung gleichstehen, der Bindungswirkung des § 166 AO entzöge. Ein dahingehender gesetzgeberischer Wille findet im Wortlaut des § 166 AO keine Stütze. Auch in anderen Regelungszusammenhängen wird zwischen angefochtenen und (nur) änderbaren Bescheiden unterschieden. So kann gemäß § 69 Abs. 2 FGO nur ein angefochtener Verwaltungsakt von der Vollziehung ausgesetzt werden, nicht ein änderbarer Verwaltungsakt (Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand März 1999, § 69 FGO Rz 200; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand Mai 2010, § 69 FGO Rz 47: „Anfechtbarkeit und Abänderbarkeit sind zwei verschiedene Dinge“). Aus Sicht des Senats ist diese Unterscheidung zwischen unanfechtbar und unabänderbar auch bei der Frage des Anwendungsbereichs des § 166 AO vorzunehmen.

75

§ 166 AO ist eine Vereinfachungsnorm. Das Haftungsverfahren soll dem von § 166 AO erfassten Haftungsschuldner keine erneute Überprüfungsmöglichkeit hinsichtlich der Steuerfestsetzungen verschaffen, weil er bereits zur Anfechtung der Steuerfestsetzung befugt war oder diese bereits – erfolglos – angefochten hat (vgl. hierzu bereits BFH-Urteil vom 28. Juli 1966, V 64/64, BStBl III 1966, 610 zur Vorgängervorschrift § 119 Abs. 2 AO a.F.). Sofern

76

§ 166 AO eingreift, soll daher das Haftungsverfahren von den Fragen der materiellen Richtigkeit der Steuerfestsetzungen befreit werden. Hierdurch erleidet der Haftungsschuldner keinen Rechtsverlust, da er sich der Möglichkeit der Einlegung eines formellen Rechtsbehelfs selbst begeben hat. Lässt der potentielle Haftungsschuldner einen Steuerbescheid gegenüber der von ihm vertretenen Gesellschaft im Vertrauen auf die materielle Änderungsmöglichkeit formell bestandskräftig werden, so hat er die sich hieraus ergebende Gefahr, dass es zu einer Änderung der Steuerfestsetzungen nicht mehr kommt, selbst zu tragen. Eine besondere Schutzwürdigkeit des Haftungsschuldners besteht insoweit nicht.

Hierfür sprechen auch verfahrenspraktische Erwägungen. Indem der Haftungsschuldner auf die Möglichkeit der Durchführung eines formellen Rechtsbehelfsverfahren gegen die Steuerfestsetzung verzichtet und eine Änderung der Steuerfestsetzungen im Haftungsverfahren anstrebt, wird die Ermittlung streitiger Sachverhalte für die Verfahrensbeteiligten und das Gericht mitunter erheblich erschwert. Da das Haftungsverfahren dem Steuerfestsetzungsverfahren zeitlich nachfolgt und die Durchführung eines Einspruchsverfahrens über den Haftungsbescheid ebenfalls Zeit in Anspruch nimmt, wird der zeitliche Abstand zwischen der Erfüllung der steuerlichen Tatbestände durch die Gesellschaft und der gerichtlichen Entscheidung über den Haftungsbescheid sehr groß. Dies hat zur Folge, dass auch über die Steuerfestsetzungen mit erheblichem zeitlichen Abstand zu entscheiden ist, was das Risiko der Nichtaufklärbarkeit von Sachverhalten, bspw. durch Untergang oder Insolvenz der Gesellschaft, Veräußerung, Sitzverlegung, Beraterwechsel o.ä. erhöht. Diese praktischen Schwierigkeiten gebieten es, den Anwendungsbereich des § 166 AO nicht auf formell und materiell bestandskräftige Steuerbescheide zu reduzieren. 77

Der Senat sieht sich mit seiner Auffassung im Einklang mit der – neueren – Rechtsprechung des BFH. Die von der Gegenauffassung herangezogenen Entscheidung des BFH aus dem Jahre 2001 (BFH/NV 2001, 1217) ist vereinzelt geblieben. Dagegen hat der BFH sowohl vor dem Jahr 2001 (Beschluss vom 4. Juni 1996 VII S 9/96, BFH/NV 1996, 915) als auch später (Beschlüsse vom 4. Februar 2003, VI B 70/02, BFH/NV 2003, 798; vom 25. Juli 2003 VII B 240/02, BFH/NV 2003, 1540, Urteil vom 24. August 2004 VII R 50/03, BFHE 207, 5, BStBl II 2005, 127) entschieden, dass der Einwendungsausschluss gemäß § 166 AO auch für Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, insbesondere Steueranmeldungen nach § 168 AO, gilt. 78

bb) Aber selbst wenn aufgrund bestehenden Änderbarkeit gemäß § 164 Abs. 1 AO die Anwendbarkeit des § 166 AO zu verneinen wäre, hätte die Klägerin mit ihren Einwendungen gegen die Höhe der der Haftung zugrunde liegenden Steuerschulden der A GmbH keinen Erfolg. 79

Dies gilt zunächst hinsichtlich der behaupteten steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärung 2002. Die A GmbH hat die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung nicht nachgewiesen. 80

Der Unternehmer hat die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG gemäß § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV beleg- und buchmäßig nachzuweisen. Den erforderlichen Belegnachweis aber hat die A GmbH nicht erbracht. Denn sie hat über die Lieferung des Baumaterials keine den §§ 14, 14a UStG entsprechende Rechnung gestellt. Die Rechnung enthielt zwar keinen Umsatzsteuerausweis; sie enthielt aber nicht den gemäß § 14a Abs. 1 UStG (heute nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG) erforderlichen ausdrücklichen Hinweis auf die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung nach § 6a UStG. Mit einer solchen Rechnung ist der Belegnachweis für die Steuerfreiheit der Lieferung nicht zu führen (BFH-Urteil vom 12. Mai 2011 V R 46/10, DStR 2011, 1709). Das Vorliegen der Voraussetzungen 81

für die Steuerfreiheit steht auch nicht objektiv fest, sondern ist aufgrund der Gesamtumstände und des sich ändernden Vorbringens der A GmbH sowie der mittelbaren Verbundenheit zu der behaupteten Empfängerin der Leistung eher zweifelhaft. Auch aus Gründen etwaigen Vertrauensschutzes könnte im Streitfall für die behauptete innergemeinschaftliche Lieferung keine Steuerfreiheit gewährt werden. Denn Voraussetzung hierfür wäre die formelle Vollständigkeit der Beleg- und Buchangaben (BFH in DStR 2011, 1709); an dieser aber fehlt es wegen des fehlenden Hinweises auf die Steuerfreiheit der Lieferung auf dem vorgelegten Kopie der Rechnung vom 31. Oktober 2002.

Auch im Hinblick auf die von der A GmbH behauptete Einlage durch die Bestellung des an die H S.A. gelieferten Materials durch die Gesellschafterin wären die der Haftung zugrunde liegende Körperschaftsteuerschuld der A GmbH im Jahr 2002 (mit der entsprechenden Folgewirkung einer Verlustfeststellung für 2003) nicht zu reduzieren. Der Senat teilt die Auffassung des Beklagten, dass die Klägerin die von ihr behauptete verdeckte Einlage durch Materialbestellung nicht nachgewiesen hat. Sie hat, obwohl es sich um einen Auslandssachverhalt handelt und sie damit die erhöhte Mitwirkungspflicht gemäß § 90 Abs. 2 AO trifft, lediglich pauschal vorgetragen, dass es sich um eine verdeckte Einlage durch der Gesellschafterin der A GmbH gehandelt habe. Hieran bestehen aber erhebliche Zweifel. So hat sie diese verdeckte Einlage erstmals behauptet, nachdem der Beklagte die von der A GmbH gebildete Ansparrücklage nach § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 3 EStG auf 154.000 € gekürzt hatte und es durch den Änderungsbescheid zu einem erheblichen zu versteuernden Gewinn der A GmbH im Jahr 2003 gekommen war. Bei der erstmaligen Erstellung des Jahresabschlusses 2001/2002 sei dies „übersehen“ worden. Zweifel bestehen auch deswegen, weil es wenig Sinn macht, dass Baumaterial von der Muttergesellschaft in den Niederlanden über die A GmbH in Deutschland an die mit der Muttergesellschaft verflochtene Gesellschaft in Belgien geliefert worden sein soll. Die insoweit bestehenden Zweifel hätten einen substantiierten Vortrag der A GmbH bzw. der Klägerin erfordert. Da es sich bei der Behauptung der verdeckten Einlage um die Behauptung einer steuermindernden Tatsache handelt, gingen diese Zweifel auch ohne Anwendung des § 166 AO nach allgemeinen Grundsätzen der Darlegungs- und Feststellungslast zu Lasten der Klägerin.

b) Der Vortrag der Klägerin, der A GmbH hätten die Mittel zur Tilgung der vom Beklagten festgesetzten Steuern gefehlt, führt ebenfalls nicht dazu, dass die vom Beklagten ermittelte Haftungssumme vermindert werden müsste.

Zwar hat der Schadensersatzcharakter der Haftung nach § 69 Satz 1 AO (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 19. September 2007 VII R 39/05, BFH/NV 2008, 18 m.w.N. aus der ständigen Rechtsprechung des BFH) zur Folge, dass sich die Haftung dem Umfang nach auf den Betrag beschränkt, der infolge der vorsätzlichen oder grob fahrlässigen Pflichtverletzung nicht bzw. nicht rechtzeitig festgesetzt oder entrichtet worden ist. Die Höhe der Haftung ergibt sich daher unabhängig vom Grad des Verschuldens grundsätzlich allein aus der adäquat kausalen Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für den bei dem Fiskus eingetretenen Vermögensschaden. Hierzu ist auch festzustellen, ob und in welchem Umfang dem Steuerschuldner die Mittel zur Verfügung standen, die ihm gegenüber festgesetzten Steuern zu entrichten (BFH-Urteil vom 6. März 2001 VII R 17/00, BFH/NV 2001, 1100).

Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass die rückständigen Umsatzsteuerbeträge vom Geschäftsführer in ungefähr dem gleichen Verhältnis zu tilgen sind wie die Verbindlichkeiten gegenüber anderen Gläubigern, sofern die Mittel zur Tilgung sämtlicher Verbindlichkeiten nicht ausreichen (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. BFH-Urteil vom 26. April 1984 V R 128/79, BFHE 141, 443, BStBl II 1984, 776, 778, m.w.N.). Ist dies nicht geschehen, so liegt

im Umfang des die durchschnittliche Tilgungsquote unterschreitenden Differenzbetrages eine schuldhafte Pflichtverletzung vor, für die der Geschäftsführer als Haftungsschuldner einzustehen hat (= Haftungssumme). Hierzu hat das Finanzamt unter Berücksichtigung der vorhandenen Daten und Zahlen die Haftungsquote zu ermitteln oder – soweit der Sachverhalt nicht aufgeklärt werden kann – im Schätzungswege festzustellen, die der Wahrscheinlichkeit am nächsten kommt (§ 162 AO). Diese zur Haftung nicht entrichteter Umsatzsteuer entwickelten Grundsätze gelten auch für die übrigen Steuern ? mit Ausnahme der Lohnsteuer ? und grundsätzlich auch für Nebenleistungen (BFH-Urteil vom 1. August 2000 VII R 110/99, BFHE 192, 249, BStBl II 2001, 271).

Bei der Ermittlung dieses haftungsbegründenden Kausalzusammenhangs sind Finanzamt und das Finanzgericht auf die Mitwirkung des Haftungsschuldners angewiesen (BFH-Urteile vom 4. Dezember 2007 VII R 18/06, BFH/NV 2008, 521; vom 6. März 2001 VII R 17/00, BFH/NV 2001, 1100). Im Rahmen seiner aus § 90 AO folgenden Mitwirkungspflicht ist der Haftungsschuldner verpflichtet, die zur Feststellung des Haftungsumfangs notwendigen Auskünfte über die anteilige Gläubigerbefriedigung im Haftungszeitraum zu erteilen; eine ungerechtfertigte Weigerung, solche in seinem Wissensbereich liegenden Auskünfte zu erteilen, können das Finanzamt bzw. das Finanzgericht zu einer unter Umständen für den Geschäftsführer nachteiligen Schätzung der Haftungssumme berechtigen (BFH-Urteile vom 25. Mai 2004 VII R 8/03, BFH/NV 2004, 1498 und vom 8. Juli 1982 V R 7/76, BFHE 137, 1, BStBl II 1983, 249; BFH-Beschluss vom 31. März 2000 VII B 187/99, BFH/NV 2000, 1322). Es bleibt dem Haftungsschuldner unbenommen, durch entsprechende Auskünfte zu einem für ihn günstigeren Ergebnis beizutragen. Allerdings hat der Haftungsschuldner spätestens im finanzgerichtlichen Verfahren substantiierte Einwendungen gegen die Ermittlung der Haftungsquote zu erheben. Die Folgen mangelhafter Mitwirkung hat er zu tragen (BFH-Beschluss vom 22. Juni 2011 VII S 1/11, n.v., m.w.N.).

86

Die vom Beklagten geschätzte Haftungsquote von 100% und die daraus folgende Haftungssumme sind hiernach im Ergebnis nicht zu beanstanden.

87

Der Beklagte war befugt, die Haftungssumme mit 100% zu schätzen, da die Klägerin in keiner Weise an der Ermittlung der der A GmbH im Haftungszeitraum zur Verfügung stehenden Mittel mitgewirkt hat. Auf die Haftungsanfrage des Beklagten hat die Klägerin nicht reagiert. Aus den in der Umsatzsteuersonderprüfungs-Handakte befindlichen Unterlagen der A GmbH, im Wesentlichen Lieferscheine und Rechnungen an die H S.A. und an die Klägern selbst, lassen sich verlässliche Schlüsse auf die Liquiditätslage der A GmbH im Haftungszeitraum nicht ziehen, ebenso wenig aus dem Gutachten des vorläufigen Insolvenzverwalters vom 8. Februar 2007. Die Anträge auf Stundung bzw. auf Vollstreckungsaufschub hat die A GmbH nicht weiter begründet, so dass auch aus diesen Anträgen keine nachvollziehbaren Angaben über die Liquiditätslage entnommen werden können. Letztlich hat die Klägerin auch nicht substantiiert dargelegt, dass sie nicht in der Lage gewesen sei, die zur Ermittlung der Haftungsquote erforderliche Angaben zu machen, oder aber dass sie Versuche unternommen hat, die für diese Angaben erforderlichen Unterlagen zu erlangen.

88

Auch aus den vorliegenden Jahresabschlüssen drängt sich die von der Klägerin behauptete schlechte wirtschaftliche Lage der A GmbH im Haftungszeitraum nicht auf. Zwar weisen die – ursprünglichen – Jahresabschlüsse zum 31. Oktober 2002, 2003 und 2004 nur relativ geringe Jahresüberschüsse bzw. Jahresfehlbeträge aus (2002: 17.012,63 €; 2003: 24.571,66 €; 2004: -17.057,29 €). Dabei ist aber zu beachten, dass in allen drei Jahresabschlüssen Ansparrücklagen enthalten sind, denen ein tatsächlicher Aufwand in den Jahren nicht

89

gegenübersteht (2002: 114.900 €; 2003: 190.900 €; 2004: 76.000 €). Die tatsächliche Ertragslage stellt sich daher nicht so negativ da, wie von der Klägerin behauptet. Zudem ist im Jahresabschluss 2002 ein kurzfrist fälliger Forderungsbestand in Höhe von 373.523,87 €, im Jahresabschluss 2003 ein kurzfristig fälliger Forderungsbestand in Höhe von 405.213,64 €, sonstige Vermögensgegenstände in Höhe von 192.374,88 € sowie ein Guthaben bei Banken in Höhe von 488.017,30 € und im Jahresabschluss 2004 ein kurzfristig fälliger Forderungsbestand von 911.039,87 €, sonstige Vermögensgegenstände in Höhe von 708.625,50 € sowie ein Bankguthaben in Höhe von 14.249,90 € ausgewiesen. Im Hinblick auf diese Vielzahl kurzfristig verwertbarer bzw. liquider Mittel wäre es an der Klägerin gewesen, substantiiert darzulegen, dass keine Mittel zur Tilgung der Steuerrückstände zur Verfügung gestanden hätten. Dass sie dies unterlassen hat, konnte zu ihren Lasten dahingehend gewürdigt werden, dass die Haftungssumme im Schätzungsweg auf 100% festzulegen ist. Weitere Ermittlungen zur Reduzierung dieser Quote durch das Gericht waren im Hinblick auf die unterlassene Mitwirkung durch die Klägerin nicht erforderlich.

c) Gegen die Höhe der Haftungsschuld kann die Klägerin abschließend nicht mit Erfolg einwenden, die A GmbH habe aus einer nach dem Haftungszeitraum eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung IV./2005 einen Erstattungsanspruch gegen den Beklagten. Der Beklagte hat der Umsatzsteuervoranmeldung IV./2005 nicht zugestimmt, so dass aus der Voranmeldung noch kein Erstattungsanspruch in der angemeldeten Höhe erfolgte. Auch unter dem Gesichtspunkt der Akzessorietät der Haftungsschuld kann im vorliegenden Haftungsverfahren die Klägerin daher eine Verrechnung des insoweit vom Beklagten bestrittenen Erstattungsanspruchs mit den Steuerrückständen der A GmbH und eine entsprechende Reduzierung ihrer Haftungsschuld nicht erreichen. Insoweit wäre es an der A GmbH, ggfs. im Wege der Verpflichtungsklage (vgl. zum Rechtsschutz gegen die Weigerung des FA, die Zustimmung zur Umsatzsteuervoranmeldung zu erteilen Rüsken in Klein, AO, § 168 Rz 16 a.E.) gegenüber dem Beklagten die Zustimmung zu der Umsatzsteuervoranmeldung IV./2005 zu erstreiten. 90

II. Der Beklagte hat das ihm gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 AO eingeräumte Entschließungs- und Auswahlermessen fehlerfrei ausgeübt. Das Gericht hat insoweit nach § 102 Satz 1 FGO nur zu prüfen, ob die in § 5 AO festgelegten Grenzen des Ermessens über- oder unterschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht ist. 91

1. Dies ist vorliegend der Fall. Das Entschließungsermessen ist nicht fehlerhaft ausgeübt worden. 92

Wegen der dem Steuergläubiger im öffentlichen Interesse obliegenden Aufgabe, die geschuldeten Abgaben nach Möglichkeit zu erheben, kann der Erlass eines Haftungsbescheides bei Uneinbringlichkeit der Erstschuld nur unter ganz außergewöhnlichen Umständen ermessensfehlerhaft sein. Deshalb ist das Entschließungsermessen – wie auch im Streitfall – mit dem Hinweis auf die Unmöglichkeit einer Einziehung der rückständigen Steuer durch Vollstreckungsmaßnahmen gegenüber dem Steuerschuldner jedenfalls bei Nichtvorliegen außergewöhnlicher Umstände regelmäßig ausreichend begründet (BFH-Urteile vom 13. Juni 1997 VII R 96/96, BFH/NV 1998, 4, vom 29. September 1987 VII R 54/84, BFHE 151, 111, BStBl II 1988, 176). 93

Soweit die Klägerin vorträgt, dass der Beklagte nicht alle Möglichkeiten zur Tilgung der Steuerrückstände bei der A GmbH ausgeschöpft habe, weil er das Angebot der A GmbH auf Abtretung einer werthaltigen Forderung gegen die H S.A. nicht angeboten habe, kann dies die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheides im Hinblick auf das Entschließungsermessen 94

nicht in Frage stellen.

- Dieser Vorwurf des (Mit)verschuldens des Finanzamtes ist allenfalls im Rahmen des Ermessens zu prüfen (BFH-Urteile vom 4. Mai 1983 II R 108/81, BStBl II 1983, 592; vom 4. Dezember 2007 VII R 18/06, BFH/NV 2008, 521). Ein (Mit)verschulden des Finanzamtes ist dabei nur zu beachten, wenn die Beitreibung infolge vorsätzlicher oder besonders grober Pflichtverletzung fehlgeschlagen ist (BFH-Beschluss vom 2. Juni 2001 VII B 345/00, BFH/NV 2002, 4). Dabei trägt grundsätzlich der Haftungsschuldner das Risiko, dass die Steuerforderungen beim Steuerschuldner nicht realisiert werden können (BFH-Urt. v. 4. Juli 1979 II R 74/77, BStBl II 1980, 126). Die Ablehnung eines Angebots auf Abtretung einer Forderung, deren Werthaltigkeit vom Steuerschuldner behauptet wird, reicht nicht aus, ein derartiges, das Entschließungsermessen beeinflussendes Mitverschulden des Finanzamts zu begründen. Es ist vorrangig Sache des Steuerschuldners, bestehende Forderungen zu verwerten, um seine Steuern zu begleichen. Dies gilt insbesondere, wenn wie im Streitfall der Schuldner der angebotenen Forderung von der Geschäftsführerin des Steuerschuldners – zumindest mittelbar – beherrscht wird und der Steuerschuldner dementsprechend besonders leicht auf eine Realisierung der Forderung drängen könnte. Das Finanzamt dagegen muss sich auf eine Abtretung von behaupteten Forderungen und das damit verbundene Ausfallrisiko nicht einlassen. 95
- Soweit vor Erlass des Haftungsbescheides noch andere Pfändungsmöglichkeiten bestanden haben sollten, die der Beklagte nicht ausgeschöpft hat, reicht dies allein ebenfalls nicht aus, eine besonders grobe Pflichtverletzung anzunehmen. Abgesehen davon hat der Beklagte das betriebliche Konto der A GmbH erfolglos gepfändet. 96
2. Zweifel an der ordnungsgemäßen Ausübung des Auswahlermessens durch den Beklagten bestehen ebenfalls nicht. Die Klägerin war im Haftungszeitraum alleinige Geschäftsführerin der A GmbH, die Verantwortlichkeit anderer Personen ist von der Klägerin nicht behauptet worden. 97
- Sofern eine Haftung des Ehemanns der Klägerin als faktischer Geschäftsführer der A GmbH nach §§ 69, 35 AO in Betracht kommen sollte, hat der Beklagte diese Möglichkeit gesehen und sich in der Einspruchsentscheidung die Prüfung einer zusätzlichen Inhaftungnahme auch des Ehemanns vorbehalten. Hierdurch hat der Beklagte auch insoweit sein Auswahlermessen hinreichend ausgeübt. 98
- III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 99
- Die Revision wird hinsichtlich der Frage zuzulassen, ob gemäß § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Steuerbescheide unanfechtbar im Sinne des § 166 AO sind, da der Senat insoweit von der Entscheidung des BFH vom 28. März 2001 VII B 213/00, BFH/NV 2001, 12127, abweicht. 100