
Datum: 24.10.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 66/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:1024.15K66.12.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten um die Rechtmäßigkeit der Inhaftungnahme der Klägerin als frühere Geschäftsführerin einer GmbH.	2
Die Klägerin war seit Gründung der B Service GmbH (im Folgenden: GmbH) in 2004 eine von zwei Gesellschaftern und zugleich alleinige und einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführerin. Mit notariellem Vertrag vom 30.12.2009 wurden alle Gesellschaftsanteile an Herrn A veräußert. Dieser bestellte sich mit Gesellschafterbeschluss desselben Datums zum Geschäftsführer, gleichzeitig wurde die Klägerin mit sofortiger Wirkung als Geschäftsführerin abberufen.	3
Unter der Leitung der Staatsanwaltschaft C ermittelten die Finanzämter für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung C und D gemeinsam mit dem Hauptzollamt E gegen die GmbH u.a. wegen des Verdachts der Lohnsteuerverkürzung der Jahre 2004 bis 2006. Als Ergebnis der gemeinsamen Ermittlungen stellten die Behörden fest, dass die GmbH in den Jahren 2005 und 2006 auf ihren Baustellen eine unbekannte Anzahl von Personen beschäftigte, ohne die sozialversicherungsrechtlichen oder steuerlichen Konsequenzen daraus zu ziehen. Nach den überprüften Werkslisten lag die Zahl der nicht gemeldeten Arbeiter auf den verschiedenen Baustellen der GmbH zwischen 8 und 45 Personen. Weiterhin waren zwischen 43,9 % und 100 % der von der GmbH gemeldeten Arbeiter als geringfügig Beschäftigte geführt, obwohl	4

dies nach den Ermittlungen nicht zutraf. Wegen der weiteren Einzelheiten des Ermittlungsergebnisses wird auf den Bericht des Hauptzollamtes E vom 03.03.2009 (s Rb-Akte „Haftung“ der GmbH) und auf den Bericht des Finanzamtes für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung D vom 03.07.2009 (s. LSt-Akte) Bezug genommen.

Als Folge dieser Ermittlungen schätzte der Steuerfahnder die Lohnsteuerbeträge gemäß § 162 der Abgabenordnung – AO –. Grundlage für die Schätzung waren zunächst die in den betreffenden Jahren seitens der GmbH erklärten steuerpflichtigen Umsätze der jeweiligen Jahre und die in den Gewinnermittlungen berücksichtigten Aufwendungen für Fremdleistungen. Die Differenz zwischen diesen beiden Beträgen setzte der Prüfer jeweils mit 66,6 % als Lohnsumme an. Zugunsten der GmbH unterstellte er bei der weiteren Berechnung, dass die Löhne der Beschäftigten nur dem damals geltenden Eingangssteuersatz unterlagen. Von den so berechneten Beträgen für Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer setzte er schließlich noch die von der GmbH ordnungsgemäß angemeldeten Beträge ab. 5

Am 05.11.2009 erließ der Beklagte gegenüber der GmbH einen Haftungsbescheid gemäß § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG, in dem er – den Ermittlungsergebnissen und Schätzungen der Prüfer folgend – die GmbH als Arbeitgeberin in Haftung nahm. Während des Verfahrens der GmbH vor dem FG Köln wegen Aussetzung der Vollziehung dieses Haftungsbescheides (15 V 4236/09) erließ der Beklagte sodann am 11.3.2010 einen geänderten Haftungsbescheid, in dem er die Haftungsschuld auf 104.710,13 € reduzierte: 6

Mit Beschluss des erkennenden Senats vom 1.4.2010 15 V 4236/09 – abgeheftet in der Rechtsbehelfsakte „Haftung GmbH“ des Beklagten – wurde der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung hinsichtlich dieser Haftungsbeiträge als unbegründet zurückgewiesen. Der Beklagte wies den Einspruch der GmbH sodann mit – bestandskräftig gewordener – Einspruchsentscheidung vom 16.6.2011 als unbegründet zurück. 7

Mit Bescheid vom 8.10.2010 nahm der Beklagte sodann die Klägerin gemäß §§ 34, 69 und 71 AO in Höhe von insgesamt 85.350,33 € in Haftung. In dieser Summe sind laut Anlage zu diesem Bescheid rückständige Abgaben der GmbH an Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchenlohnsteuer 2005 und 2006 erfasst, die alle aus dem Haftungsbescheid gegen die GmbH herrühren, sowie Säumniszuschläge in Gesamthöhe von 14.358 €, berechnet bis zum Datum des Bescheiderlasses. Bis auf die – deutlich niedrigere – Lohnsteuer 2005 von 12.485,79 € sind diese Beträge an Hauptschulden identisch mit denen laut dem o.g. geänderten Haftungsbescheid gegenüber der GmbH. 8

Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin am 14.10.2010 fristgerecht Einspruch ein. Sie begründete diesen damit, dass weder entsprechende Verbindlichkeiten der GmbH vorlägen noch dass sie für solche persönlich hafte. Die Steuerschuld der GmbH sei im Haftungsbescheid nicht nachvollziehbar dargestellt. Ihr sei bekannt, dass mit Fälligkeit 9.12.2009 ein Haftungsbescheid gegen die GmbH erlassen worden sei, dessen Haftungsbetrag mit Bescheid vom 11.3.2010 auf insgesamt 104.710,13 € herabgesetzt worden sei. Nunmehr werde die Steuerschuld mit 70.992,83 € angegeben, was nicht nachvollziehbar sei. 9

Da sie – die Klägerin – bis zur Abberufung als Geschäftsführerin am 29.12.2009 rechtliche Schritte gegen den Haftungsbescheid betreffend die GmbH ergriffen habe, sei sie davon ausgegangen, dass diese Erfolg haben würden. Dies sei nicht ganz unbegründet gewesen, da die Haftungsschuld stark reduziert worden sei. Es sei daher angemessen, dass sie das gerichtliche Verfahren der GmbH wegen Aussetzung der Vollziehung habe abwarten wollen. 10

Auch sei die GmbH im Dezember 2009 nicht in der Lage gewesen, die geforderten Beträge zu zahlen.

Der Beklagte lehnte mit Verfügung vom 22.10.2010 eine Aussetzung der Vollziehung ab. Der Haftungsbescheid sei rechtmäßig, da die Ermittlung der Haftungsbeträge dem Bericht der Steuerfahndung zu entnehmen sei. Im Rahmen des Haftungsbescheides gegen die Klägerin seien laut Anlage zum Bescheid lediglich die noch offenen Rückstände berücksichtigt worden. 11

Daraufhin hat die Klägerin einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung bei Gericht gestellt (15 V 3406/10). Sie begründete ihn im Wesentlichen wie folgt: Die geltend gemachten Säumniszuschläge seien jedoch weder dargelegt noch nachvollziehbar, da sie bei Fälligkeit der Haftungsschuld zum 9.12.2009 offensichtlich Zeiträume nach der Abberufung als Geschäftsführerin betreffen. Sie – die Klägerin – bezweifle, dass der Beklagte tatsächlich und ernsthaft eine Vollstreckung betrieben habe. Sie – die Klägerin – sei ohne Einkommen und Vermögen und beziehe Leistungen nach ALG II. 12

Mit Bescheid vom 17.11.2010 hat der Beklagte den Haftungsbescheid vom 8.10.2010 gemäß § 130 Abs. 1 AO dahingehend geändert, dass die Haftungsbeträge um Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt 13.406 € auf insgesamt 71.944,83 € reduziert worden sind, also nur noch die Säumniszuschläge aus dem Monat Dezember 2009 umfassen. 13

Nach einer Akteneinsicht trug die Klägerin sodann weiter vor, die Feststellung, dass weitere Entgeltzahlungen an Mitarbeiter vorgelegen hätten, impliziere, dass Sozialversicherungsbeiträge in noch größerer Höhe einzubehalten und abzuführen gewesen seien. Somit habe für sie – die Klägerin – festgestanden, einen Insolvenzantrag zu stellen, wenn der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung keinen Erfolg haben würde. Dazu sei es nur durch die Veräußerung der GmbH-Anteile nicht gekommen, da der Erwerber zugesagt habe, der GmbH neue Mittel zuzuführen. 14

Der Beklagte habe zudem das Vollstreckungsverfahren gegen die GmbH nicht ernsthaft betrieben. Die Erhebungsakten enthielten Merkwürdigkeiten. Trotz ausgebrachter Forderungspfändungen ergäben sich keine Zahlungseingänge oder deren Anmahnungen. Am 25.6.2010 seien die Forderungen gegenüber der GmbH niedergeschlagen worden. Unmotiviert sei am 28.9.2010 ein Insolvenzantrag gestellt worden. Auch seien laut Schreiben des Vorberaters Erstattungen aus berechtigten Erklärungen von ca. 52.000 € zu erwarten, was die Haftungsschuld reduzieren müsse. 15

Zur Begründung einer Haftung der Höhe nach könne sich der Beklagte nicht auf den Haftungsbescheid gegenüber der GmbH berufen, da dieser kein Nachforderungsbescheid sei. Die vom Beklagten darin vorgenommene Schätzung sei fehlerhaft, da dieser die Lohnsumme mit 66,6 % des Rohgewinns als Nettolohnsumme ansehe. 16

Mit Beschluss des Einzelrichters vom 11.8.2011 ist der Antrag der Klägerin auf Aussetzung der Vollziehung abgelehnt worden, da keine ernstlichen Zweifel an dem geänderten Haftungsbescheid mehr bestünden. Auf den zwischen den Beteiligten ergangenen Beschluss wird ergänzend Bezug genommen. 17

Danach trug die Klägerin nichts Weiteres mehr zur Einspruchsbegründung vor. 18

Mit Einspruchsentscheidung vom 30.11.2011 setzte der Beklagte den Haftungsbetrag betreffend die Lohnsteuer 2005 (wegen einer Drittschuldnerzahlung von Gläubigern der 19

GmbH um 334,85 € sowie einer Aufrechnung mit einem Erstattungsanspruch aus dem Verfahren wegen Aussetzung der Vollziehung um 146,45 €) auf 12.150,97 € und damit insgesamt auf 71.463,53 € herab und wies im Übrigen den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück.

Er begründete dies im Wesentlichen wie folgt: Die Klägerin sei als Geschäftsführerin verpflichtet gewesen, für die im Zeitraum Januar 2005 bis Dezember 2006 gezahlten Schwarzlöhne Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer anzumelden und abzuführen. Die Lohnquote sei zutreffend auf 66,6% der Nettoumsätze (steuerpflichtige Umsätze abzüglich der Fremdleistungen) geschätzt worden. Als Nettoeingangssteuersatz seien jeweils 17,64% (niedrigster möglicher Wert) auf die Lohnsummen angesetzt worden; die tatsächlich angemeldeten Beträge seien angerechnet worden. Angesichts fehlender Mitwirkung der Klägerin liege in einem Fall der Baubranche wie hier eine hinreichend genaue Schätzung vor. Während des Haftungszeitraums habe die GmbH – neben weiterem unbekanntem Vermögen aus den Arbeiten der Schwarzarbeiter – in jedem Fall Mittel zur Begleichung der Lohnsteuerschulden gehabt, da die Bankguthaben laut Bilanzen auf 252.861 € zum 31.12.2005 sowie auf 334.920 € zum 31.12.2006 lauteten. Bei fristgerechter Anmeldung und Abführung der Steuern hätte er – der Beklagte – aussichtsreiche Möglichkeiten der Vollstreckung gehabt. Nach vorherigen Kontenpfändungen und der in den Akten dokumentierten Verbuchung des vorhandenen Guthabens hätten nach Beendigung des gerichtlichen Verfahrens wegen Aussetzung der Vollziehung der GmbH keine weiteren Pfändungen mehr ausgebracht werden können, da Guthaben nicht mehr vorhanden oder Konten aufgelöst gewesen seien. Die dem Beklagten bekannten Geschäftspartner der GmbH hätten mitgeteilt, dass die Geschäftsbeziehungen abgebrochen seien. Unter der angeblichen neuen Adresse der GmbH in F sei kein Hinweis auf die GmbH zu finden. Der neue Geschäftsführer der GmbH sei unbekannt verzogen. Vor diesem Hintergrund sei dann der Insolvenzantrag gestellt worden. Zu beachten sei, dass weitere Vollstreckungsversuche wegen des gerichtlichen Antrags der GmbH auf Aussetzung der Vollziehung zunächst unterblieben seien. Aus weiteren Steuererklärungen der GmbH hätten sich keine Guthaben ergeben, wie sich schon aus dem entsprechenden Erörterungsschreiben und der Ablehnung einer Verrechnungsstundung in den Erhebungsakten ergebe.

20

Zudem sei die Schätzung der Lohnsteuer korrekt. Nach der Rechtsprechung des BGH könne im Bereich des lohnintensiven Baugewerbes bei Schwarzarbeit grundsätzlich von 2/3 des Nettoumsatzes als Nettolohnsumme veranschlagt werden.

21

Für weitere Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen.

22

Daraufhin hat die Klägerin mit Fax vom 9.1.2012 die vorliegende Klage erhoben, in der der Prozessbevollmächtigte der Kläger darauf hinweist, dass die Postsendung der Einspruchsentscheidung im Freistempel das Datum des 5.12.2011 trägt. Auf Hinweis des Berichterstatters hat der Prozessbevollmächtigte den Original-Briefumschlag übersandt. Die Aktenverfügung zur Einspruchsentscheidung des Beklagten trägt zum Postaufgabe-vermerk das Datum des 2.12.2012, einem Freitag. Der Prozessbevollmächtigte der Klägerin hat des Weiteren noch ein Anschreiben vom 7.12.2011 vorgelegt, in dem er die Klägerin über den Eingang der Einspruchsentscheidung unterrichtet und als Ablauf der Klagefrist Montag, den 9.1.2012, nennt.

23

Der Beklagte teilte mit Schriftsatz vom 4.5.2012 dazu mit, er habe „keine Bedenken, als Tag der Postaufgabe den 5.12.2012“ anzunehmen.

24

Zur Sache trägt die Klägerin vor: Wie schon im Einspruchsverfahren und im Verfahren 15 V 3406/10 vorgetragen, sei die Inanspruchnahme der Klägerin unter 2 Aspekten rechtsfehlerhaft:

1. die GmbH sei zu Unrecht wegen nicht einbehaltener Lohnsteuer von Arbeitnehmern in Haftung genommen worden, 26

2. sie – die Klägerin – hafte nicht für die von der GmbH aufgrund des Haftungsbescheides eventuell geschuldeten Beträge. 27

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 28

den Haftungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.12.2011 aufzuheben. 29

Der Beklagte beantragt, 30

die Klage abzuweisen. 31

Er verweist dazu auf seine Einspruchsentscheidung und die beiden Gerichtsbeschlüsse wegen Aussetzung der Vollziehung. 32

Das Gericht hat die Gerichtsakte 15 V 3406/10 (Antrag der Klägerin auf Aussetzung der Vollziehung) und folgende Akten des Beklagten beigezogen: die Lohnsteuer-Arbeitgeber-, Vollstreckungs-, Bilanz-, Lohnsteuer-Außenprüfungs- und die Rechtsbehelfsakte „Haftung“ der GmbH, den Beweismittelordner „FKS“ und die Haftungsakte nebst dazu gehöriger Rechtsbehelfsakte der Klägerin. 33

Wegen weiterer Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird ergänzend auf die Einspruchsentscheidung des Beklagten, den Senatsbeschluss in Sachen 15 V 4236/09 (Haftungsakte GmbH) sowie das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 24.10.2012 Bezug genommen. 34

Entscheidungsgründe 35

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. Die Klage ist innerhalb der Klagefrist erhoben worden und daher zulässig. Sie ist jedoch unbegründet, weil der angefochtene Haftungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.11.2011 rechtmäßig ist und die Klägerin daher nicht in ihren Rechten verletzt wird (vgl. § 100 Abs. 1 S. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO–). 36

I. 37

Der Senat durfte auch trotz Nichterscheinens des Prozessbevollmächtigten der Klägerin im Termin zur mündlichen Verhandlung entscheiden, da dieser ausweislich seines Empfangsbekenntnisses vom 9.10.2012 unter Wahrung der zweiwöchigen Ladungsfrist des § 91 Abs. 1 FGO und damit ordnungsgemäß geladen worden ist. In dieser Ladung ist er auch gemäß § 91 Abs. 2 FGO darauf hingewiesen worden, dass auch bei Ausbleiben eines Beteiligten ohne ihn verhandelt und entschieden werden kann. 38

II. 39

Die Klage ist zulässig, da sie innerhalb der in § 47 Abs. 1 S. 1 FGO bestimmten Monatsfrist nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung eingelegt worden ist. Denn gemäß § 122 40

Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung – AO – gilt ein schriftlicher Verwaltungsakt, der durch die Post übermittelt wird, bei einer Übermittlung im Inland am dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben.

Der Beklagte hat letztlich dem Vortrag der Klägerin, nach dem – auf dem vorgelegten Briefumschlag ersichtlichen – Freistemplerdatum sei die auf den 2.12.2011 datierte Einspruchsentscheidung – entgegen des dazu in den Akten angebrachten Postaufgabevermerks – erst am 5.12.2011 zur Post gegeben worden, nicht widersprochen. Damit begann die Klagefrist am Donnerstag, dem 8.12.2011 und lief gemäß § 54 Abs. 2 FGO, § 222 Abs. 1 ZPO, § 187 Abs. 1 BGB, § 188 Abs. 2 BGB folglich erst am Montag, dem 9.1.2012, ab. Von diesem Tag datiert die per Fax bei Gericht eingegangene Klageschrift. 41

III. 42

Die Klage ist jedoch unbegründet. 43

1. 44

Der geänderte Haftungsbescheid vom 17.11.2010 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 2.12.2011 ist rechtmäßig. Die Inanspruchnahme der Klägerin als vormalige alleinige Geschäftsführerin der GmbH für deren Lohn-, Solidaritätszuschlags- und Lohnkirchensteuerschulden 2005 und 2006 sowie für Säumniszuschläge des Monats Dezember 2009 ist sowohl dem Grunde wie der Höhe nach tatbestandsgemäß und ermessensgerecht. 45

a) 46

Dies folgt für die Lohnsteuer und Solidaritätszuschläge aus §§ 69 Satz 1, 34 Abs. 1 und daneben auch aus §§, 71, 191 Abs. 1 Satz 1 AO, 35 Abs. 1 GmbH-Gesetz. 47

b) 48

Zwar umfasst die Haftung nach § 71 AO ausdrücklich nur die Haftung für verkürzte Steuern, Steuervorteile und Hinterziehungszinsen, da die Vorschrift keine Haftung für Säumniszuschläge vorsieht (vgl. Niedersächsisches Finanzgericht, Beschluss vom 5.12.2005 11 V 280/04, EFG 2006, 698; FG Hamburg, Urteil vom 9.11.1993 VII 26/88, EFG 1994, 687, 688; Sächsisches FG, Urteil vom 21.1.2004 7 K 1712/99, nv, Juris). Die Klägerin haftet jedoch auch für die hier in Rede stehenden Säumniszuschläge gemäß 49

§§ 69 Satz 1, 34 Abs. 1, 191 Abs. 1 Satz 1 AO, 35 Abs. 1 GmbH-Gesetz. 50

c) 51

Da gemäß § 8 Abs. 2 des Gesetzes über die Erhebung von Kirchensteuern im Land NRW – Kirchensteuergesetz NRW – die Vorschriften des Fünften Teils Zweiter Abschnitt der AO (Straf- und Bußgeldvorschriften) nicht anzuwenden sind, besteht bereits dem Grunde nach insoweit zwar keine Haftung gemäß §§ 71, 370 AO betreffend Kirchensteuer in NRW (Jatzke in Beermann, AO, § 71, Rz.15 am Ende m.w. Nachweis; Gast-de Haan, DStZ 1992,525, a.A.: Hummert, DStZ 1993,112), weil die Verkürzung von Kirchensteuer im Land Nordrhein-Westfalen vom Straftatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) gemäß § 8 Abs. 2 des Kirchensteuergesetzes NRW ausdrücklich ausgeschlossen wird (Urteil des Bundesgerichtshofes vom 17.4.2008 5 StR 547/07, BFH/NV 2008, Beilage 4, S. 308; vgl. Schützeberg, wistra 2009,31). Jedoch haftet die Klägerin für die genannten 52

Lohnkirchensteuern als Geschäftsführerin nach § 8 Abs. 1 Kirchensteuergesetz NRW, §§ 69 Satz 1, 34 Abs. 1, 191 Abs. 1 Satz 1 AO, 35 Abs. 1 GmbH-Gesetz.

2. 53

Die Klägerin haftet für die Lohnsteuer, Solidaritätszuschläge zur Lohnsteuer und die Lohnkirchensteuern für 2005 und 2006, für die die GmbH ihrerseits in Haftung genommen worden ist. 54

a) 55

Gemäß §§ 69 Satz 1 AO, 35 Abs. 1 GmbH-Gesetz haftet der Geschäftsführer einer GmbH als deren gesetzlicher Vertreter, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) durch eine vorsätzliche oder grob fahrlässige Verletzung seiner ihm durch § 34 Abs. 1 AO auferlegten steuerlichen Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. 56

Nach §§ 71, 370 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO kann der Geschäftsführer auch als Steuerhinterzieher in Haftung genommen werden, wenn er durch unrichtige, unvollständige oder unterlassenen Angaben in abzugebenden Steueranmeldungen oder -erklärungen für die von ihm vertretene GmbH nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, indem er auf diese Weise die nicht ordnungsgemäß angemeldeten bzw. erklärten Steuern zur Aufrechterhaltung der allgemeinen Liquidität oder zur Verbesserung des Betriebsergebnisses der Gesellschaft dem Finanzamt vorenthält (vgl. Urteil des BFH vom 8. November 1994 VII R 1/93, BFH/NV 1995, 657). 57

b) 58

Dabei liegt eine solche vorsätzliche haftungsbegründende Steuerhinterziehung stets dann vor, wenn der Geschäftsführer sog. Schwarzlöhne an die Arbeitnehmer der von ihm geführten GmbH ausgezahlt hat, um durch die damit verbundene Nichtabführung und -anmeldung der auf die ausgezahlten Löhne an sich entfallenden Lohnsteuer etc. dem Steuergläubiger die entsprechenden Lohnsteuerbeträge dauerhaft zu entziehen. 59

c) 60

Ist nach diesen Grundsätzen die Inhaftungnahme des Geschäftsführers sowohl nach § 71 AO als auch nach § 69 Satz 1 AO dem Grunde nach berechtigt, so sind für die Höhe seiner Inhaftungnahme im Falle einer Lohnsteuerhinterziehung durch Schwarzlohnzahlungen die hinterzogenen Abzugssteuerbeträge maßgebend. Diese können gegebenenfalls auch nach § 162 AO geschätzt werden. 61

d) 62

Für die Inhaftungnahme des Geschäftsführers einer GmbH bedarf es im Regelfall nicht nur dann keiner besonderen Begründung des Entschließungsermessens mehr („Vorprägung des Ermessens“), wenn die Inhaftungnahme des Geschäftsführers wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung erfolgt, sondern auch, wenn sie wegen vorsätzlicher Zuwiderhandlung gegen das Lohnsteueranmeldungs- und -abführungsgebot des § 41a Abs. 1 EStG geschieht (BFH-Urteil vom 29. September 1987 VII R 54/84, BStBl II 1988, 176). Denn diese gesetzliche Verpflichtung wird bei Schwarzlohnzahlungen des Geschäftsführers einer GmbH stets gleichfalls vorsätzlich verletzt. 63

e) 64

65

Daran ändert sich auch nichts dadurch, dass sowohl bei nicht abgeführter wie bei hin-
terzogener Lohnsteuer grundsätzlich auch die Arbeitnehmer als die eigentlichen Schuldner
der Lohnsteuer als steuerpflichtige Gesamtschuldner in Betracht kommen (§§ 44 Abs. 1 AO,
42d Abs. 3 Satz 1, 38 Abs. 2 Satz 1 EStG). Soweit die Arbeitnehmer Schwarzlohnempfänger
waren, brauchte der Beklagte beim Auswahlermessen nicht darzulegen, weshalb er
vorliegend von deren Inanspruchnahme abgesehen hat. Denn wenn es bei einer Haftung für
Lohnsteuer und Annexsteuern um eine größere Zahl von Arbeitnehmern geht, ist es nicht
ermessensfehlerhaft, diese nicht in Anspruch zu nehmen (vgl. BFH-Urteil vom 24.1.1992 VI R
177/88, BStBl II 1992,696).

f) 66

Schließlich kann ein durch außergewöhnliche Umstände entstandenes Mitverschulden des
Finanzamtes beim Auflaufen haftungserheblicher Steuerrückstände die Inhaftungnahme
eines Geschäftsführers ermessensfehlerhaft machen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 2. Juli
2001 VII B 345/00, BFH/NV 2002, 4 m.w.N.). 67

3. 68

Gemessen an diesen zutreffenden Grundsätzen ist die Inhaftungnahme der Klägerin weder
dem Grunde noch der Höhe nach noch unter Ermessensgesichtspunkten zu beanstanden. 69

a) 70

Die noch streitbefangenen Haftungsbeträge betreffen ausweislich der Anlage zum Bescheid
bzw. der Einspruchsentscheidung sowie der Akten des Beklagten die sich – nach der
Steuerfahndungsprüfung wegen Schwarzlohnzahlungen ergebenden – noch rückständigen
Nachforderungen an Lohnsteuer, Lohnkirchensteuer und Solidaritätszuschlägen für 2005 und
2006 und belaufen sich noch auf insgesamt 70.992,83 €. Da die Klägerin diesen
Abgabebetrag dem Steuergläubiger zugunsten der GmbH dauerhaft entziehen wollte, kann
auch kein Zweifel daran bestehen, dass die Klägerin insoweit ihrer Einbehaltungs-,
Anmeldungs- und Abführungspflicht nach §§ 38 Abs. 3 Satz 1, 41 a Abs. 1 EStG vorsätzlich
nicht nachgekommen ist. Dabei war diese haftungsbegründende Steuerverkürzung im Sinne
des § 71 AO zugleich auch eine vorsätzliche Pflichtverletzung im Sinne des § 69 Satz 1 AO,
indem sie sowohl eine nicht rechtzeitige als auch die Nichterfüllung des Steueranspruches
zum Ziel hatte. Denn dass Lohnabzug-steuern zum Fälligkeitstag anzumelden und zu
entrichten sind, gehört zum allgemein bekannten Tagesgeschäft eines jeden Arbeitgebers
bzw. eines für diesen handelnden gesetzlichen Vertreters. Dafür bedarf es keiner besonderen
steuerlichen Kenntnis. 71

b) 72

Die gegenüber der Klägerin geltend gemachten Haftungsbeträge ergeben sich zutreffend aus
dem gegenüber der GmbH erlassenen bestandskräftigen und auch rechtmäßigen
Haftungsbescheid. Die Überprüfung der Rechtmäßigkeit dieses Haftungsbescheides ist nicht
etwa durch § 166 AO ausgeschlossen, da sich dieser schon nach seiner systematischen
Stellung im Gesetz nicht auf Haftungsbescheide bezieht (vgl. nur Nacke, Die Haftung für
Steuerschulden, 2. Auflage 2007, Rz. 716 m.w.Nachw. aus der Rspr.). 73

aa) 74

75

Die GmbH durfte durch Haftungsbescheid gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG für die nicht einbehaltene und nicht abgeführte Lohnsteuern etc. ihrer Arbeitnehmer in Anspruch genommen werden.	
bb)	76
Die Haftungsanspruchnahme der GmbH folgt dem Grunde nach aus § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG. Danach haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat. Die Pflicht zur Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer (§§ 38 Abs. 3 Satz 1, 41a EStG setzt voraus, dass ein inländischer Arbeitgeber Arbeitnehmer beschäftigt, für die er Arbeitslohn auszahlt und bei denen der Arbeitslohn zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt (vgl. § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG).	77
Dies ist hier der Fall. Denn nach dem – von der Klägerin nur pauschal und damit unzureichend – bestrittenen Ergebnis der Ermittlungsbehörden hat die GmbH, deren alleinige Geschäftsführerin die Klägerin war, auf ihren Baustellen eine unbekannte Zahl von Personen beschäftigt, ohne diese den Sozialversicherungsträgern etc. zu melden. Weiterhin waren 80% der gemeldeten Personen geringfügig beschäftigt, obwohl auf den Baustellen der GmbH nicht in Teilzeit gearbeitet wurde. Die in Rede stehenden Personen erfüllen insoweit den steuerrechtlichen Arbeitnehmerbegriff i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 LStDV. Im Streitfall waren die beschäftigten Personen nach den Prüfungsfeststellungen in den betrieblichen Ablauf der GmbH auf den verschiedenen Baustellen eingegliedert und nahmen entsprechende Weisungen zur Verrichtung ihrer Arbeit von den Vertretern der Klägerin entgegen. Insoweit gaben die fraglichen Personen selbst an, „für die Fa. B zu arbeiten“.	78
Somit bestand eine Pflicht der Klägerin zur Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer etc. Da die Klägerin ihrer Pflicht als Geschäftsführerin vorsätzlich nicht nachgekommen ist, haftet sie für die nicht einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuern etc. dem Grunde nach.	79
4.	80
Die Haftung der Klägerin für die o. g. Abgaben der GmbH für die Jahre 2005 und 2006 ist auch der Höhe nach nicht zu beanstanden.	81
a)	82
Zu Recht hat der Beklagte die Haftungsbeträge der GmbH im Wege der Schätzung ermittelt. Nach § 162 Abs. 2 Satz 1 AO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs.2 AO verletzt. Das gleiche gilt nach Satz 2 der Vorschrift u.a., wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann. Bedenken gegen eine Schätzung der Lohnsteuer bestehen daher nicht, wenn der Arbeitgeber seinen Aufzeichnungspflichten beim Lohnsteuerabzug gemäß § 41 EStG nicht nachgekommen ist oder sich weigert, seine Aufzeichnungen vorzulegen (vgl. BFH-Urteil vom 17.03.1994 VI R 120/92, BFHE 174, 89, BStBl II 1994, 536 unter 3.b.). In diesen Fällen darf das Finanzamt ausnahmsweise die Lohnsteuer nach einem durchschnittlichen Steuersatz schätzen, ohne den jeweiligen Steuersatz individuell für jeden Arbeitnehmer zu ermitteln (vgl. Drenseck in: Schmidt, EStG, 28. Aufl. 2009, § 42d Rn. 50 m.w.N.).	83
b)	84
	85

Im Streitfall ist die Klägerin als Geschäftsführerin der GmbH ihren Aufzeichnungspflichten beim Lohnsteuerabzug nicht nachgekommen. Gemäß § 41 Abs. 1 Satz 1 EStG hätte sie am Ort ihrer Betriebsstätte für jeden Arbeitnehmer und jedes Kalenderjahr ein Lohnkonto führen müssen. Dies hat die Klägerin versäumt. Dem Beklagten war es daher nicht möglich, die Lohnsteuer individuell zu ermitteln.

c) 86

Schließlich ist auch die vom Beklagten gewählte Berechnungsmethode im Rahmen der Schätzung nicht zu beanstanden. Gemäß § 162 Abs. 1 Satz 2 AO waren dabei alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen zur Berechnung hinterzogener Lohnsteuer ist die Schätzung der Lohnsumme unter Anwendung eines Prozentsatzes bezogen auf den Nettoumsatz eines Unternehmens dann zulässig, wenn keine anderweitig verlässlichen Beweismittel zur Verfügung stehen oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand und ohne nennenswerten zusätzlichen Erkenntnisgewinn zu beschaffen sind. Im Bereich des lohnintensiven Baugewerbes kann bei illegalen Beschäftigungsverhältnissen in Form der Schwarzarbeit grundsätzlich zwei Drittel des Nettoumsatzes als Nettolohnsumme veranschlagt werden (Beschluss des Bundesgerichtshofs – BGH – vom 10.11.2009 1 StR 283/09, wistra 2010, 148-152, NStZ 2010, 635 unter Festhaltung am BGH-Urteil vom 24.09.1986, 3 StR 336/86, BGHSt 34, 166 unter B.I.2.a.). 87

Die nach dieser Schätzungsmethode – der sich der erkennende Senat ausdrücklich anschließt – ermittelten Lohnsteuern und Annexsteuern halten einer Überprüfung stand, da ihr Ergebnis schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig ist, wie der BGH a.a.O. im Einzelnen zutreffend dargelegt hat. Da hier das Tatsachenbild trotz umfassender Ermittlungsmaßnahmen nur sehr unvollständig war, war der Beklagte gezwungen, bei der Berechnung der Lohnsummen auf eine solche abstrakte Berechnungsmethode zurückzugreifen, die höchststrichterlich anerkannt ist und auch in anderen vergleichbaren Fällen der lohnintensiven Baubranche angewandt wird. Wegen der fehlenden Mitwirkung der Klägerin gehen jegliche Unsicherheiten, die jeder Schätzung immanent sind, zu ihren Lasten. 88

d) 89

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH lassen nach Erlass der Einspruchsentscheidung auf die Steuerschuld geleistete Zahlungen die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheides unberührt. Eine Aufhebung oder Änderung des Haftungsbescheides ist allerdings dann erforderlich, wenn die Erstschuld noch vor Erlass der Einspruchsentscheidung niedriger festgesetzt wird (BFH-Urteile vom 8. August 1991 V R 19/88, BFHE 165, 307, BStBl II 1991, 939, und vom 17. Oktober 1980 VI R 136/77, BFHE 131, 449, BStBl II 1981, 138). Gleiches gilt, wenn vor Erlass der Einspruchsentscheidung Zahlungen erbracht werden, die nach § 225 AO 1977 zur Tilgung der Erstschuld hätten verwendet werden müssen (vgl. BFH-Beschluss vom 10.03.2005, BFH/NV 2005, 1474; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 191 AO, Rz 104, m.w.N.). Gleiches muss für Umbuchungen wegen anderweitiger tatsächlich entstehender Guthaben beim Beklagten geltend. 90

Die von der Klägerin im Einspruchsverfahren erwähnten angeblich ausstehenden 91

Guthaben, die die Haftungsschuld reduzieren würden, bestehen laut Aktenlage jedoch nicht und werden zudem von der Klägerin im Klageverfahren auch selbst nicht weiter substantiiert behauptet. Der Beklagte hat vielmehr alle auch betragsmäßig geringe Sollminderungen bis zum Tage des Erlasses der Einspruchsentscheidung berücksichtigt. 92

5.	93
Die Steuerverkürzungen nach Maßgabe der §§ 71, 69 Satz 1 AO waren auch schadensursächlich für den Steuerausfall. Aus den für die Jahre 2005 bis 2007 vorliegenden Bilanzen der GmbH sowie dem Beschluss in Sachen Aussetzung der Vollziehung der GmbH ergibt sich nämlich, dass die Gesellschaft grundsätzlich auch über entsprechende Finanzmittel zur Tilgung der streitbefangenen Lohnabzugssteuern verfügt hat. Denn ausweislich der Bilanzen und der GuV der GmbH hat diese erklärte Umsatzerlöse von 3.643.359 € (2005), 3.611.717 € (2006) sowie 3.419.766 € (2007) erzielt und erklärte Bankguthaben von 252.861 € zum 31.12.2005, 334.920 € zum 31.12.2006 und 249.663 € zum 31.12.2007 besessen.	94
Demzufolge wäre es der Klägerin im Haftungszeitraum bei rechtzeitiger Anmeldung der streitbefangenen Löhne grundsätzlich möglich gewesen, die nunmehr haftungsweise nachgeforderten, nicht angemeldeten und entrichteten Beträge zu entrichten.	95
6.	96
Handelt es sich damit nach allem um durch im Sinne der §§ 71, 69 Satz 1 AO vorsätzliche Pflichtverletzungen der Klägerin bewirkte Steuerausfälle, so erweist sich ihre haftungsweise Inanspruchnahme schließlich auch als im Sinne des § 191 Abs. 1 Satz 1 AO ermessensgerecht. Denn infolge ihres vorsätzlichen Handelns waren ihre Inhaftungnahme bereits vorgeprägt, so dass sich eine über die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung hinaus gehende besondere Begründung des Beklagten für seine Haftungsentscheidung erübrigte.	97
a)	98
Die ohnehin nur auf Ermessensfehler beschränkte gerichtliche Kontrolle der angefochtenen Verwaltungsentscheidungen (§ 102 FGO) ergibt einen Begründungsfehler nicht deshalb, weil der Beklagte auf die grundsätzliche (Lohn-)Steuerschuldnerschaft der Arbeitnehmer der GmbH nicht eingegangen ist. Soweit die Arbeitnehmer der Gesellschaft Schwarzlohnempfänger waren, brauchte der Beklagte sein Auswahlermessen nicht darzulegen, weshalb er vorliegend von einer Inanspruchnahme auch dieser Arbeitnehmer abgesehen hat. Denn bei einer Haftung für Lohnsteuern etc. einer – wie hier – größeren Zahl von Arbeitnehmern ist es nicht ermessensfehlerhaft, diese nicht in Anspruch zu nehmen (vgl. BFH-Urteil vom 24.1.1992 VI R 177/88, BStBl II 1992,696).	99
b)	100
Schließlich ist die Inhaftungnahme der Klägerin auch nicht unter dem Gesichtspunkt eines Mitverschuldens des Beklagten am Auflaufen der Haftungsschuld ermessensfehlerhaft. Denn bereits allein das Absehen von Vollstreckungsmaßnahmen über einen längeren Zeitraum begründet ein solches Mitverschulden noch nicht (BFH in BFH/NV 2002, 4). Zudem hat der Beklagte bei der GmbH eine fruchtlose Sachpfändung und weitere Vollstreckungen am angeblich neuen Geschäftssitz der GmbH in F versucht. Dass seit Antragstellung der GmbH seitens des Beklagten keine weiteren Vollstreckungen unternommen worden sind, um der Entscheidung des Gerichts nicht vorzugreifen, liegt in der Verantwortungssphäre der Klägerin als damaliger alleiniger Geschäftsführerin der damals antragstellenden GmbH.	101
c)	102
	103

Letztlich erscheint die Inanspruchnahme der Klägerin auch unter dem Gesichtspunkt des Auswahlermessens zwischen mehreren möglichen Haftungsschuldern als fehlerfrei. Da die Klägerin ihre Pflichten zur Einbehaltung (§ 38 Abs. 3 EStG) und Abführung der Lohnsteuer (§ 41a Abs. 1 EStG) vorsätzlich verletzt hat und die Arbeitnehmer als Steuerschuldner noch nicht einmal alle namentlich bekannt sind, bedarf es keiner besonderen Begründung der Ermessensentscheidung. Insoweit war das Ermessen des Beklagten vorgeprägt. Da der Beklagte neben der Klägerin auch vorrangig die GmbH gesamtschuldnerisch in Haftung genommen hat, ist auch insoweit kein Auswahlfehler feststellbar.	
Des Weiteren hat der Beklagte ausweislich der Einspruchsentscheidung die Inhaftungnahme des der Klägerin nachfolgenden Geschäftsführers geprüft, diese aber wegen dessen Unauffindbarkeit nicht vornehmen können. Dies reicht zur Begründung des Auswahlermessens aus.	104
7.	105
Die Haftung der Klägerin für die Lohnkirchensteuern und die Säumniszuschläge zur Haftungsschuld ergibt sich nach alledem entsprechend den obigen Feststellungen mangels gesetzlicher Erwähnung zwar nicht aus § 71 AO, jedoch aus §§ 68 <u>Satz 1</u> AO, 34 Abs. 1 AO, § 35 Abs. 1 GmbHG. Dafür geltend die oben gemachten Ausführungen entsprechend, aus denen sich zugleich auch die Voraussetzungen für die Haftung der Klägerin als Geschäftsführerin ergeben.	106
8.	107
Schließlich durfte der Beklagte die Haftungsschuld der Klägerin auch noch mit Bescheid vom 8.10.2010 erstmals festsetzen, da noch keine Verjährung eingetreten war.	108
a)	109
Dies folgt für die Haftungsschulden (einschließlich der Lohnkirchensteuern für 2006) schon aus der Tatsache, dass die Klägerin sich einer Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat, so dass sich die Verjährungsfrist des § 191 Abs. 3 S. 4 AO auf zehn Jahre verlängert. Hier begann die Festsetzungsverjährung angesichts dessen, dass für den ersten Monat der Haftungsschuld, den Januar 2005, die Lohnsteuerschuld somit in 2005 entstanden war, zum 31.12.2005. Sie endete wegen der Steuerhinterziehung der Klägerin damit nicht vor dem 8.10.2010.	110
b	111
Auch hinsichtlich der – mangels Straftatbestand nicht hinterzogenen – Lohnkirchensteuern 2005 ist jedoch wegen der hier vorliegenden Inhaftungnahme der Klägerin als Geschäftsführerin der GmbH im Zeitpunkt des Erlasses des erstmaligen Haftungsbescheides noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten.	112
aa)	113
Denn die – s.o. – am 31.12.2005 beginnende Festsetzungsfrist wäre zwar regulär am 31.12.2009 abgelaufen, doch greifen hier die Regelung der Verfahrensnormen des §§191 Abs. 3 S. 4, 2. Alt., 171 Abs. 10 AO analog ein.	114
Diese Normen bestimmen, dass ein Haftungsbescheid noch innerhalb von 2 Jahren nach Bekanntgabe eines Steuerbescheides ergehen kann, wenn die Steuer, für die gehaftet wird,	115

festgesetzt worden ist. Der Haftungsbescheid kann gleichsam wie ein Folgebescheid zum Steuerbescheid nach Erlass des entsprechenden Steuerbescheides ergehen (Rüsken in: Klein, AO, 10. Auflage 2012, § 191, Rz. 95 m.w.Nachw.).

Hier besteht die Besonderheit, dass die Lohnkirchensteuern 2005 wegen der von der GmbH – und damit der Klägerin – unterlassenen korrekten Steueranmeldung erst durch den Haftungsbescheid gegenüber der GmbH als deren Haftungsschuld festgesetzt worden sind. Es ist also kein Steuerbescheid im Sinne der oben genannten Norm des §§ 191 Abs. 3 S. 4, 2. Alternative AO ergangen, sondern vielmehr ein Haftungsbescheid. Für diesen Fall ist eine analoge Anwendung der genannten Normen gerechtfertigt. Es ist nämlich kein Grund ersichtlich, warum eine Festsetzung einer Steuer, die durch Erlass eines Haftungsbescheides zu einer Haftungsschuld führt, anders zu behandeln, als eine Haftungsschuld einer Geschäftsführerin einer GmbH, die aus einer gegenüber der GmbH festgesetzten Haftungsschuld resultiert. Würde man dies anders sehen, ergäbe sich das nicht hinnehmbare Ergebnis, dass derjenige, der als Geschäftsführer für eine Haftungsschuld seiner GmbH haftet, gegenüber einem anderen, der für eine die durch Steuerbescheid festgesetzte Steuerschuld haftet, begünstigt wird.

bb) 117

Folglich war im Zeitpunkt des Erlasses des erstmaligen Haftungsbescheides gegenüber der Klägerin am 8.10.2010 die Festsetzungsfrist noch nicht eingetreten abgelaufen, da der Haftungsbescheid des Beklagten gegenüber der GmbH erst vom 5.11.2009 datiert. Der gegenüber der Klägerin erlassene erstmalige Haftungsbescheid hält sich also innerhalb der zweijährigen Frist des § 171 Absatz 10 AO analog. 118

9. 119

Sofern die Klägerin mit ihrem Vorbringen zur angeblichen fehlenden finanziellen Möglichkeiten der GmbH zur Zahlung im Dezember 2009 womöglich geltend machen will, dass die insoweit angefallenen Säumniszuschläge nicht anzusetzen seien, ist dieser Vortrag völlig unsubstantiiert. Jedenfalls datiert der – eine derartige finanzielle Lage nach Aktenlage dokumentierende Insolvenzantrag – erst aus dem September 2010. 120

III. 121

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 Satz 1 FGO. 122