
Datum: 27.08.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 1508/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:0827.14K1508.09.00

Tenor:

Der Haftungsbescheid vom 6. August 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. April 2009 wird aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Haftungsinanspruchnahme des Klägers wegen Lohnsteuer für den Streitzeitraum (die Jahre 1998 bis 2000 und Januar bis Juni 2001) für Lohnsteuerschulden der ... (B-GmbH).

2

Die B-GmbH wurde mit Vertrag vom 1998 (HRB....) von dem bestellten und eingetragenen, alleinvertretungsberechtigten Gesellschafter und Geschäftsführer E und anderen nicht zur Geschäftsführung berufenen Gesellschaftern gegründet. Als Unternehmenszweck wurde benannt, für dessen Ausübung zahlreiche Arbeitnehmer beschäftigt wurden.

3

Nach den Feststellungen einer bei der B-GmbH durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung bezüglich der Erlangung von ungerechtfertigten Betriebsausgaben sowie Vorsteuern unter Verwendung von Abdeckrechnungen führte das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerhinterziehung ...(StraFA) mit Datum vom 20. September 2001 eine Fahndungsprüfung durch, die sich über die Jahre 1998 bis 2000 und Januar bis Juni 2001 erstreckte.

4

Nach einem Vermerk des StraFA sei der Kläger die Schlüsselfigur. In Fachkreisen sei er als Spezialist im Bereich ... bekannt. Aufgrund seiner Kenntnisse und der über die Jahre geschlossenen Kontakte übernehme er die Führungsfunktion auf den Baustellen und pflege die Geschäftsverbindungen zu den Auftraggebern. Seine Ehefrau habe Verfügungsberechtigung über das Gesellschaftskonto, obwohl sie weder Gesellschafterin

5

noch Angestellte der B GmbH sei. Innerhalb der von Bediensteten des Arbeitsamtes durchgeführten Kontrollen erklärten die jeweils an den Objekten angetroffenen Personen, insbesondere während der Befragung in 2000 und 2001, dass ihr Arbeitgeber der Kläger sei, nicht die B GmbH. Auch innerhalb der mit Verantwortlichen der W geführten Unterredungen käme eindeutig zum Ausdruck, dass der Kläger der eigentliche Ansprechpartner des Unternehmens sei. Die Absprachen und Weisungen seien unmittelbar mit bzw. gegenüber dem Kläger getroffen worden. Auf Bl. 502 und 503 der Akte ... Js... III wird verwiesen.

Ein ebenfalls Beschuldigter F sagte u.a. am 9. Oktober 2001 aus, dass er Blankorechnungen von den einzelnen als Subunternehmern aufgeführten Firmen bei sich geführt habe und diese an den Kläger übergeben habe. Auf Bl. 543 bis 552 der Akte ... Js... III wird verwiesen. 6

Die B GmbH erwarb ...baumaterialien von der Q .Sowohl der Kläger als auch seine Ehefrau übernahmen die betragsmäßig unbegrenzte, unbefristete und selbstschuldnerische Bürgschaft für sämtliche Forderungen der Q. Gegenüber der B GmbH. Auf Bl. 560 und 561 der Akte ... Js... III. 7

Die getroffenen Feststellungen fasste das StraFA im Prüfungsbericht vom 13. November 2001 zusammen. Hinsichtlich der Ermittlung der Lohnsteuer wird auf Anlage 1 zum Bericht des StraFA vom 13. November 2011 in der Lohnsteueraußenprüfungsakte verwiesen. 8

Am 8. November 2011 wurde unter dem Aktenzeichen .../01 über das Vermögen der B-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Beklagte meldete die rückständigen Steuern zur Insolvenztabelle an. 9

Mit Schreiben vom 4. März 2002 teilte der Beklagte dem Kläger mit, dass er beabsichtige ihn gemäß § 191 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 69 AO und § 34 AO unter Hinweis auf die Vorschriften des § 41a des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre gültigen Fassung (EStG) und § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG in Anspruch zu nehmen. 10

Nachdem der Kläger sich hierzu in der vom Beklagten gesetzten Frist nicht äußerte, erließ der Beklagte gegenüber dem Kläger am 6. August 2002 einen Haftungsbescheid, mit dem er den Kläger für Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag sowie Säumnis- und Verspätungszuschläge für den Zeitraum der Kalenderjahre 1998 bis 2001 laut Anlage 1 zum Haftungsbescheid in Höhe eines Betrages von ... EUR in Anspruch nahm. 11

Hiergegen hat der Kläger fristgerecht Einspruch eingelegt. Zu dessen Begründung trug er vor, dass er weder Gesellschafter, Mitgesellschafter noch Geschäftsführer der B-GmbH gewesen sei. So habe er insbesondere auch keine gesetzlichen Pflichten des Vertreters oder Eigentümers erfüllen können. Er sei zu keinem Zeitpunkt Zeichnungsberechtigt gewesen. Die Eigentumsverhältnisse und die Vertretungsberechtigung für die B-GmbH ergäben sich im einzelnen und abschließend aus dem Handelsregister. Er sei lediglich bei der B-GmbH angestellt gewesen. Das Anstellungsverhältnis habe sich ausschließlich auf seine Tätigkeit als ... erstreckt. 12

Das wesentliche Ergebnis der Ermittlungen der Staatsanwaltschaft in der Anklageschrift vom 30. August 2004 (Bl. 1589 bis 1593 der Akte ...) betreffend den Kläger lautet wie folgt: 13

„Der Angeschuldigte E ist als Geschäftsführer der B-GmbH nach außen hin aufgetreten. Durch die Ermittlungen hat sich ergeben, dass der Angeschuldigte J als Schlüsselfigur anzusehen ist. Im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung waren Anhaltspunkte dafür festgestellt worden, dass die Firma B-GmbH unter Verwendung von Abdeckrechnungen 14

ungerechtfertigt Betriebsausgaben sowie Vorsteuern zum Ansatz gebracht hatte. Am 20.09.01 führte die Steuerfahndung gemeinsam mit Bediensteten der Arbeitsverwaltung eine Großaktion durch. Bei der Firma B- GmbH, bei den Verantwortlichen dieses Unternehmens sowie bei weiteren mit der Firma B-GmbH in Zusammenhang stehenden Firmen erfolgten Durchsuchungsmaßnahmen. Die Bediensteten der Arbeitsverwaltung nahmen übergreifend Kontrollen auf Baustellen der W vor. Bedienstete der Arbeitsverwaltung hatte im Vorfeld umfangreiche Verfehlungen im Bereich der sozialen Gesetzgebung festgestellt. Die auf den Baustellen tätigen Personen waren zum überwiegenden Teil als angeblich geringfügig Beschäftigte für die Firma B tätig und bezogen darüber hinaus Arbeitslosengeld oder Sozialhilfe. In Wirklichkeit standen die Beschäftigten faktisch in einem festen Arbeitsverhältnis zur B- GmbH und sind als deren Arbeitnehmer zu qualifizieren. Der Angeschuldigte E wurde am Tage der Durchsuchung in den Büroräumen der Firma angetroffen. Er konnte als Geschäftsführer keine Auskunft zur Umsatz- und Gewinnsituation der Gesellschaft geben. Fragen zu betrieblichen Abläufen und Geschäftspraktiken wurden von ihm zum Teil beantwortet. Die Vermutung, dass der Angeschuldigte in seiner Funktion als Geschäftsführer lediglich als Strohmännchen eingesetzt sein könnte, bestätigte sich am Tage der Durchsuchung nicht mit der nötigen Sicherheit. Der Angeschuldigte erklärte, dass ihn sein Schwiegersohn 1998 angesprochen habe, ob er nicht als Geschäftsführer einer neuen GmbH tätig sein wolle. Der Angeschuldigte J könne zumindest auch als faktischer Geschäftsführer bezeichnet werden. Bereits in früheren Jahren wurde gegen ihn ein Steuerstraßverfahren eingeleitet. Herr J musste seinen damaligen Betrieben (Einzelunternehmen) wegen hoher Steuernachforderung einstellen; schon damals ging es um die Versagung des Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzugs; die insoweit angestrenzten Klageverfahren sind derzeit noch nicht abgeschlossen. Der Angeschuldigte J ist seit Jahren im Gewerbe ... tätig. Unter seinem Einzelunternehmen war er bis 1997 auf dem Werksgelände der W für zwischengeschaltete Unternehmen als Nachunternehmer tätig. Aufgrund der gegen ihn laufenden Verfahren und den hohen Verbindlichkeiten gegenüber den Gläubigern ist ihm eine unternehmerische Betätigung im eigenen Namen nicht mehr möglich. Der Hauptbeschuldigte brachte die Betriebs- und Geschäftsausstattung seines Einzelunternehmens zunächst mit Kaufvertrag vom97 in die Vorgängerfirma S-GmbH ein; diese ging wiederum in Konkurs; daraufhin wurde die hier in Rede stehende B-GmbH gegründet. Der Angeschuldigte behielt von Anfang an seinen maßgeblichen Einfluss. Im Zusammenhang mit dem Erwerb von ...baumaterial für die B-GmbH im Sept./Okt. 1998 (Lieferumfang ca. 2 Mio) wurde festgestellt, dass die Verhandlungen von den Eheleuten J geführt wurden. Nach dem vorgefundenen Schriftverkehr sind sie als Kontaktpersonen bzw. Geschäftspartner gegenüber der Veräußererfirma aufgetreten. Darüber hinaus hatten die Eheleute J neben Herrn E gegenüber dem Lieferanten für alle bestehenden und künftigen Forderungen betragsmäßig unbegrenzte, unbefristete und selbstschuldnerische Bürgschaftserklärung abgegeben. In Fachkreisen ist J als Spezialist im Bereich bekannt. Aufgrund seiner Kenntnisse und der über die Jahre geschlossenen Kontakte übernimmt er die Führungsfunktion auf den Baustellen und pflegt die Geschäftsverbindungen zu den Auftraggebern. Wegen seiner Altgläubiger erhält er nach außen hin zwar nur einen Lohn in Höhe von DM 2000,-- brutto. Es kann aber mit Sicherheit davon ausgegangen werden, dass er erheblich größere Summen aus der Gesellschaft erhält bzw. entnimmt und sich nur gegenüber seinen Gläubigern unterhalb der Pfändungsfreigrenze bewegt. Insoweit passt es ins Bild, dass seine Ehefrau, obwohl sie nach außen weder Gesellschafterin noch Angestellte der Firma ist, Verfügungsberechtigung im Hinblick auf das Geschäftskonto der B innehat. Die leitende Funktion wird weiter bestätigt durch die Feststellungen, die anlässlich der von den Bediensteten der Arbeitsverwaltung zu unterschiedlichen Zeiten durchgeführten Kontrollen getroffen werden konnten. Die jeweils an den unterschiedlichen Objekten angetroffenen Personen erklärten bei Befragungen im Jahr 2000 und 2001, dass ihr Arbeitgeber Herr J -

nicht die B- sei. Auch innerhalb von Unterredungen, die die Arbeitsverwaltung mit Verantwortlichen der W führte, kam zum Ausdruck, dass Herr J der eigentliche Ansprechpartner des Unternehmens ist. Die Absprachen und Weisungen sollen unmittelbar mit ihm bzw. gegenüber ihm getroffen worden sein. Er war für die Sicherheitsunterweisungen der auf dem Werksgelände eingesetzten Arbeitnehmer verantwortlich. Es oblag ihm, für die reibungslose Ausführung der Arbeiten Sorge zu tragen und die Arbeitnehmer mit entsprechenden Werksausweisen und Kennkarten auszustaffieren. Nach den geschlossenen Werkverträgen war die Fa. B als letztes Unternehmen in der Kette der zutrittsberechtigten Firmen eingesetzt. Die Beauftragung und Einschaltung weiterer Unternehmen für die Erledigung der jeweiligen Aufträge war jedenfalls nach den bestehenden Verträgen mit dem W ausgeschlossen. Dies lässt sich anhand der Unterlagen nachvollziehen. Nach den vertraglichen Gestaltungen waren die direkten Vertragspartner der W die Fa. H, die Fa. R und neuerdings die Fa. A. Die Beauftragung weiterer Unternehmen zusätzlich zur B-GmbH war durch die W strikt untersagt. Zwar trug der Angeschuldigte in der Vernehmung am 20.09.2001 vor, es sei seitens der Auftraggeber stillschweigend toleriert worden, dass er sich weiterer Fremdfirmen zur Ausführung der Arbeiten bedient habe. Dies ist nach den Feststellungen bisher aber eher als Schutzbehauptung zu werten. Die Prüfung hat ja gerade ergeben, dass die bei der B mit Scheinrechnungen in Ansatz gebrachten Fremdleistungen in Wirklichkeit zum größten Teil Arbeitsleistungen waren, die von eigenen Arbeitnehmern der B erbracht wurden. Der Angeschuldigte J koordinierte den Einsatz des Personals. Es lag in seinem Aufgabenbereich anzuzeigen, welche Personen als Arbeitnehmer der B auf dem Werksgelände der W eingesetzt waren. Er war die unmittelbare Kontaktperson der B auf dem Werksgelände der W. Am Tage der Durchsuchung der Wohnung der Eheleute J wurde in einer Handtasche der „Frau“ J diverse Visitenkarten vorgefunden. Hiernach weist sie sich als Arbeitnehmerin oder sogar Mitgesellschafterin der Firma aus. ...“ Auf Bl. 1589 bis 1593 der Akte 113 Js 8/02 VII wird verwiesen.

Mit rechtskräftigem Urteil des Amtsgerichts vom 2005 -.Ds.. ist der Kläger zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und 6 Monaten unter Strafaussetzung zur Bewährung verurteilt worden. Mit selbem Urteil ist E zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr unter Strafaussetzung zur Bewährung verurteilt worden. Das Urteil führt in den gemäß § 267 Abs. 4 der Strafprozessordnung abgekürzten Gründen aus, „der-jährige Angeklagte E bezieht als Rentner 1.180 EUR netto Einkommen. Er ist verheiratet und hat ein eigenes und vier Stiefkinder, die alle erwachsen sind. Der-jährige Angeklagte J ist der Schwiegersohn des Angeklagten E. Er ist verheiratet und hat ein erwachsenes Kind. ... Nachdem die Einzelfirma des Angeklagten J in Konkurs gegangen war und er deshalb nicht mehr unternehmerisch tätig sein konnte, trat der Angeklagte E, der selbst nie unternehmerisch tätig war, als Geschäftsführer der ..B-GmbH, bei der es sich um die Nachfolgefirma seines Sohnes handelte, auf. Tatsächlicher Geschäftsführer war der Angeklagte J, der die Aufträge entgegennahm und erteilte und die Arbeitnehmer einstellte. Der Angeklagte E verrichtete lediglich Büroarbeiten im Auftrag des Angeklagten J auf dessen Weisung hin. Die Angeklagten waren verpflichtet gem. den §§ 149, 150, 34 f. AO in Verbindung mit § 18 UStG, §§ 38, 41a, 25 EStG, § 49 KStG fristgemäß zutreffende Jahreserklärungen zur Umsatz- und Lohnsteuer sowie fristgemäß zutreffende monatliche Umsatz- und Lohnsteuervoranmeldungen bei dem für die Gesellschaft zuständigen Finanzamt einzureichen. Trotz Kenntnis dieser Pflichten kamen sie ihnen in der Weise nicht nach, dass sie für die Kalenderjahre 1998 bis 2000 unter Benutzung von Schein- und Abdeckrechnungen unrichtige Umsatz- und Lohnsteuerjahreserklärungen und für Januar bis Juni 2001 unrichtige Voranmeldungen für Umsatz- und Lohnsteuer abgaben. Auch wurden Arbeitnehmer nach außen hin als Teilzeitbeschäftigte angegeben, die in Wirklichkeit vollzeitbeschäftigt gewesen seien. ... An Lohnsteuer verkürzten sie 1998 ... DM, 1999 ... DM, im Jahre 2000 ... DM und von Januar bis

Juni 2001 ... DM. Die Feststellungen beruhen auf den glaubhaften Geständnissen der beiden Angeklagten, die die von den Finanzbehörden ermittelten Schadensberechnungen nicht angegriffen haben. ...“ Im Übrigen wird auf das Urteil in der Akte Ds verwiesen.

Laut Protokoll der mündlichen Verhandlung räumte der Angeklagte E ein, dass er der Anklage nicht entgegen trete und er um einen Teil der Vorgänge gewusst habe. Er habe seine Familie ernähren müssen, deshalb sei auch einiges verkehrt gelaufen. Als Unternehmer war er früher nie tätig. Auf Bl. 1637 der Akte Ds wird verwiesen. Der Kläger gab als Angeklagter im Prozess an, dass sein Schwiegervater Geschäftsführer der Firma war. Seine Einzelfirma sei in Konkurs gegangen. Die Anklage sei so richtig. Sein Schwiegervater habe Bürotätigkeiten auf Anweisung durchgeführt. Auf Bl. 1638 der Akte 585 Ds 306/04 wird verwiesen. 16

Mit Einspruchsentscheidung vom 7. April 2009 setzte der Beklagte die Haftungssumme auf DM (= ... EUR) herab. Im Übrigen wies er den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, gemäß § 191 Abs. 1 i.V.m. § 69 AO hafteten die in den §§ 34, 35 AO bezeichneten Personen, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung ihnen auferlegter Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt würden. Hierunter fiel unter anderem auch die gesetzliche Verpflichtung eines Arbeitgebers nach § 41a EStG, dessen Aufgabe der Kläger als gesetzlicher Vertreter der B-GmbH wahrzunehmen habe, die vom Arbeitslohn der Arbeitnehmer der Gesellschaft einbehaltenen Lohnsteuernebenabgaben gegenüber dem Finanzamt anzumelden und diese an das Finanzamt abzuführen. 17

Dabei werde dem formellen Geschäftsführer gemäß § 34 AO der faktische Geschäftsführer einer GmbH § 35 AO, der als Verfügungsberechtigter im eigenen und fremden Namen auftrete, gleichgestellt. 18

Der Kläger sei nach den Feststellungen des StraFA (Bericht vom 13. November 2001) aufgrund seines Auftretens nach außen und dem gesamten Erscheinungsbild bei den geschäftlichen Abwicklungen der B-GmbH, neben, dem nominellen Geschäftsführer E der tatsächliche Geschäftsführung und damit gesetzlicher Vertreter (§§ 35, 34 AO) der B-GmbH. Da die zur Inhaftnahme geführten Feststellung des StraFA nach der eigenen Aussage des Klägers anlässlich seiner Vernehmung in der öffentlichen Sitzung des Amtsgerichts ... in dem gegen ihn inzwischen rechtskräftig abgeschlossenen Strafverfahren (Urteil vom ... 2005) vollumfänglich als der Wahrheit entsprechend bezeichnet und daher unstreitig gestellt worden seien, sei er für den Prüfungszeitraum (1998 bis Juni 2001) als deren gesetzlicher Vertreter (§ 35 GmbHG) verpflichtet, die in §§ 34, 35 AO genannten Pflichten, die während einer faktischen Geschäftsführung und der dabei bestehenden Vertretungs- und Verfügungsmacht (§ 35 AO) durch die Abgabenordnung oder Einzelsteuergesetze begründet worden seien, zu erfüllen. Maßstab der Pflichten eines Geschäftsführers sei die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes (§ 43 GmbHG); er könne weder den Umfang seiner Pflichten noch den Maßstab der gebotenen Sorgfalt aus eigener Befugnis einengen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. April 1982 VII R 96/79, BFHE 135, 416, BStBl II 1982, 521). 19

Der Kläger sei seiner Verpflichtung, die seinerseits an die von ihm insgesamt beschäftigten Arbeitnehmer von den ausgezahlten Löhnen und Gehältern einzubehaltenden Lohnsteuer und Abgaben für die Anmeldezeiträume 01/1998 bis 06/2001 anzumelden und auch abzuführen, in unzutreffender Weise nachgekommen. Dies insoweit, als er gegenüber ihm (dem Beklagten) vorgegeben habe nur auf 630 DM-Basis Beschäftigte angestellt zu haben. Berichtigte Anmeldungen, zu deren Abgabe der Kläger aufgrund seiner Pflichten als gesetzlicher Vertreter der GmbH in der Funktion als Arbeitgeber verpflichtet gewesen sei, 20

lägen auch heute nicht vor. Durch dieses Verhalten sei der hier inzwischen unstreitig gestellte Steueranspruch nicht bzw. nicht rechtzeitig festgesetzt und ein Steuerausfall verursacht worden. Dies mit der Folge, dass er seine Pflichten als gesetzlicher Vertreter der B-GmbH und zugleich als Arbeitgeber grob fahrlässig verletzt habe und somit dem Grunde nach hierfür gemäß den benannten Vorschriften als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden könne.

Von dieser Verpflichtung könnten den GmbH-Geschäftsführer auch etwaige Liquiditätsschwierigkeiten der Gesellschaft nicht befreien. Falls die zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung der vollen Löhne einschließlich des Steueranteils nicht ausreichen, dürfe er die Löhne nur gekürzt als Vorschuss oder als Teilbetrag auszahlen und müsse aus den dann übrig bleibenden Mitteln die entsprechenden Lohn- und Lohn-Kirchensteuern an das Finanzamt abführen (BFH-Urteile in BFHE 135, 416, BStBl II 1982, 521; vom 26. Juli 1988 VII R 83/87, BFHE 153, 512, BStBl II 1988, 859; BFH-Beschluss vom 21. Dezember 1998 VII B 175/98, BFH/NV 1999, 745). 21

Der Kläger habe seine Pflichten schuldhaft im Sinne des § 69 AO verletzt. Er habe zumindest grob fahrlässig gehandelt, denn die Nichteinbehaltung und nachfolgende Nichtabführung der einzubehaltenden und anzumelden Lohnsteuern zu den gesetzlichen Fälligkeitsterminen, die vorliegend in den Zeitraum seiner faktischen Geschäftsführerbefugnis hineinfielen, sei regelmäßig eine, wenn nicht vorsätzliche, so doch zumindest grob fahrlässige Pflichtverletzung eines GmbH-Geschäftsführers (BFH-Urteil vom 29. Mai 1990 VII R 81/89, BFH/NV 1991, 283). Gründe, die diese Pflichtverletzung entschuldigen könnten, seien weder substantiiert vorgetragen worden noch erkennbar. 22

Die zunächst mit seinem Einspruch vorgetragenen Gründe, weder jemals Geschäftsführer, noch Mitgesellschafter, noch zeichnungsbefugt, sondern lediglich als angestellt gewesen zu sein, habe der Kläger durch seine Aussage in dem beim Amtsgericht ... seinerzeit anhängigen Steuerstrafverfahren gegen ihn selbst widerrufen, den durch die Steuerfahndung festgestellten Sachverhalt als zutreffend bestätigt und somit unstreitig gestellt. Mit der Folge, dass er seine Pflichten als gesetzlicher Vertreter der B-GmbH und zugleich als Arbeitgeber grob fahrlässig verletzt habe und somit dem Grunde nach hierfür nach den oben genannten Vorschriften als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden könne. 23

Der Höhe nach war die Inanspruchnahme aus dem hier angegriffenen Haftungsbescheid zum Zeitpunkt seines Erlasses nur zum Teil in zulässiger Weise erfolgt. 24

Der Kläger habe zwar unstreitig umfangreiche Aufträge im Bereich ... mit Hilfe von Arbeitnehmern ausgeführt. Unklar geblieben seien jedoch sowohl die Anzahl der täglich bzw. wöchentlich eingesetzten Personen als auch die Frage, ob und in welchem Umfang es sich hierbei neben dem bekannten Stammpersonal um selbst angeworbenes Personal oder Fremdarbeiter handele. Da mangels näherer Angaben zu allen Arbeitnehmern eine individuelle, familienbezogene und damit steuerklassenbestimmte Besteuerung nicht möglich sei, allein eine Nachversteuerung aller Arbeitnehmer nach der Steuerklasse VI nicht zu einem vertretbaren Ergebnis führe, müsse der Steuersatz gemäß § 162 AO geschätzt werden. In Anlehnung an den Fall der Entleiherhaftung, bei der die Haftungsschuld 15 % des zwischen Verleiher und Entleiher vereinbarten Entgelts ohne Umsatzsteuer betrage (§ 42d Abs. 6 und 7 EStG), und vor dem Hintergrund, dass eine Aufteilung der Gesamtlohnsumme auf selbstbeschaffte bzw. entlehene Arbeitnehmer nicht möglich sei, werde die hiernach zu erhebende Lohnsteuer mit 15 % der gesamten Lohnsumme (laut Anl. 1 des Berichts) errechnet. Dieser Pauschalsteuersatz liege unterhalb der jeweiligen Bruttoeingangssteuersätze der Steuerklasse I, berücksichtige die mit einer Schätzung 25

verbundenen Unwägbarkeiten und vermeide gegenüber dem Arbeitgeber unbillige Härten.

Auch seien die Säumniszuschläge nur insoweit zu berücksichtigen, als sie bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 8. November 2001 entstanden seien. 26

Eine weitere Haftungsbeschränkung im Hinblick auf die Festsetzungsverjährung der hier streitigen Steueransprüche (Grundsatz der Akzessorietät) nach § 191 Abs. 5 Nr. 1 und 2 AO ergebe sich vorliegend nicht, weil diese dann nicht gelte, wenn die Haftung darauf beruhe, dass der Haftungsschuldner, wie vorliegend festgestellt, Steuerhinterziehung begangen habe (§ 191 Abs. 5 Satz 2 AO). 27

Darüber hinaus sei die Inanspruchnahme auch ermessensgerecht. 28

Die Verwirklichung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis selbst habe nicht zum Erfolg geführt. Auch durch die Vollstreckungsstelle konnten die rückständigen Beträge nicht eingezogen werden. Wurde, wie vorliegend gegeben, gegen den Steuerschuldner, hier die B-GmbH, ein Insolvenzverfahren eröffnet, so sei die Zahlungsunfähigkeit des Steuerschuldners dokumentiert. Damit entfielen, losgelöst von dem Fall, dass noch eine Quote oder gar die volle Erfüllung der Steuerforderung zu erwarten sei, die Hinderungsgründe für die Inanspruchnahme des Klägers als Haftungsschuldner. Der Haftungsschuldner werde dadurch nicht benachteiligt, denn bei Zahlungen aufgrund des Haftungsbescheides gingen die Forderung auf den Zahlenden über. Umstände, die gegen eine Inhaftnahme als faktischer und somit gesetzlicher Vertreter der B-GmbH in seiner Funktion als Arbeitgeber sprächen, habe der Kläger nicht substantiiert geltend gemacht. Vielmehr habe er die Feststellungen des StraFA bezüglich seiner Funktion als faktischer und somit gesetzlicher Geschäftsführer der B-GmbH in dem Strafverfahren gegen ihn selbst bestätigt. Danach sei er, wie eingangs ausgeführt, der eigentliche Ansprechpartner der B-GmbH gewesen und habe Aufträge entgegen genommen und erteilt sowie Arbeitnehmer eingestellt und alle mit diesen in Zusammenhang stehenden Aufgaben übernommen und erfüllt. Er habe somit den nominell bestellten Geschäftsführer E, der hiergegen lediglich Büroarbeiten im Auftrage und auf Anweisung des Klägers verrichtete, verdrängt. 29

Seien, wie im Streitfall gegeben, mehrere Geschäftsführer nebeneinander tätig gewesen, so habe grundsätzlich jeder die in den §§ 34, 35 AO genannten Pflichten (s.o.) zu erfüllen. Aufgrund seiner gesetzlichen Beauftragung gemäß § 17 des Gesetzes über die Finanzverwaltung (FVG), Steuern festzusetzen und zu erheben, habe er (der Beklagte) das Recht, den Kläger als Geschäftsführer neben dem nominellen Geschäftsführer E, alle zusammen als gesetzliche Vertreter der B-GmbH für den fraglichen Zeitraum in Haftung zu nehmen. 30

Streitfallbezogen mache er von einer Ausnahmeregelung Gebrauch und sehe von einer Inhaftnahme des nominellen Geschäftsführers E nach § 156 Abs. 2 AO ab. Aufgrund der persönlichen und der Einkommensverhältnisse sowie des Alters des E könne mit hinreichender Wahrscheinlichkeit von vornherein ausgeschlossen werden, dass er die für die Haftung infrage kommenden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis der B-GmbH im Zeitpunkt der Fälligkeit und auch später, auch nicht teilweise, aufbringen könne. 31

Darüber hinaus sei festzustellen, dass auch die Voraussetzungen für eine Inhaftnahme nach der Vorschrift des § 71 AO (Haftung des Steuerhinterziehungs) vorliegend gegeben seien. 32

Diese Vorschrift besage, dass, wer eine Steuerhinterziehung oder eine Steuerhehlerei begehe oder an einer solchen teilnehme, für die verkürzten Steuern und die zu Unrecht 33

gewährten Steuervorteile sowie für die Zinsen nach § 235 AO hafte.

Nach den vorstehend dargelegten Feststellungen des StraFA sowie dem rechtskräftigen Urteil des Amtsgerichts ... vom ... 2005 habe der Kläger im Streitfall unstreitig sowohl in objektiver wie auch in subjektiver Hinsicht den Tatbestand der Steuerhinterziehung nach §§ 369, 370 AO erfüllt. 34

Die geänderte Haftungssumme für den Haftungszeitraum 1998 bis 06/2001 ermittelte sich, in Anlehnung an die in der Anl. 1 des Berichts angegebene Gesamtlohnsumme (brutto) nunmehr wie folgt: 35

..... 36

Hiergegen hat der Kläger fristgerecht Klage erhoben. Zu deren Begründung trägt er im Wesentlichen vor, er sei zu keinem Zeitpunkt faktischer Geschäftsführer oder „Schlüsselfigur“ der B-GmbH gewesen. Konkrete Feststellungen zu einer faktischen Geschäftsführerschaft seien in der Einspruchsentscheidung nicht enthalten. Er sei immer nur als ... tätig gewesen und habe nur auf Baustellen gearbeitet. Vor Ort auf den Baustellen habe er natürlich eine Leitungsfunktion als Vorarbeiter übernommen. Er habe aber zu keinem Zeitpunkt die Geschäfte der B-GmbH geführt. Das zeige auch schon sein Einkommen, er habe ein ganz geringes Bruttogehalt von 1500 DM bis 2000 DM bezogen. Der Geschäftsführer E habe das Dreifache verdient. 37

Soweit er in der Steuerstrafsache, um seinem Schwiegervater, dem Geschäftsführer, und damals bereits erkrankten und durch den Tod seiner Frau betroffenen E ein längeres Verfahren zu ersparen, nach Beratung mit seinem damaligen Bevollmächtigten ein fiktives Geständnis nach Absprache abgegeben habe, damit diese Angelegenheit mit einer Bewährungsstrafe für beide Seiten aus der Welt geschaffen werden könne, so binde dies nicht seine Rechtsverteidigung in diesem Verfahren. 38

Er sei zu keinem Zeitpunkt Schlüsselfigur, ebenso wenig sei der Geschäftsführer E nur nomineller Geschäftsführer gewesen. 39

Das Unternehmen sei tatsächlich von seinem Schwiegervater gegründet und geführt worden. Dass er auf Anweisung Löhne gegen Quittung ausgezahlt habe, sei kein Bestandteil einer Geschäftsführung oder einer originären Geschäftsführertätigkeit. Dass er Vorarbeiter im entsprechenden Werk gewesen sei, mache ihn ebenfalls nicht zum faktischen Geschäftsführer. 40

Die Aussagen des Zeugen G bestreite er. Der Zeuge habe seinerzeit ersichtlich im Hinblick auf seine eigene Beschuldigtenstellung ausgesagt. Leider könne dieser wohl nicht mehr ergänzend befragt werden, er solle verstorben sein. 41

Dass er ein kundiger sei, stehe außer Frage. Dass er deswegen auf Baustellen Führungsfunktion übernehmen könne, ebenfalls. Ansonsten fehlten konkrete Feststellungen, dass er faktischer Geschäftsführer der B-GmbH gewesen sei. 42

Dass er aufgrund seiner Erfahrung Ansprechpartner vor Ort für W gewesen sei, ändere ebenfalls nichts daran. Absprachen und Weisungen bezögen sich nur auf den konkreten Einsatz und könnten selbstverständlich mit und von einem kundigen Vorarbeiter getroffen werden. Auch die Zuständigkeit für Sicherheitsunterweisung auf dem Werksgelände sei insoweit unschädlich. Es habe ihm obliegen, für die reibungslose Ausführung der Arbeiten 43

Sorge zu tragen, auch dies mache ihn nicht zum faktischen Geschäftsführer.

Es werde bestritten, dass bei der B-GmbH mit Scheinrechnungen Fremdleistungen in Ansatz gebracht worden seien. Tatsächlich seien Subunternehmen beschäftigt worden, und dass es sich hier um eigene Arbeitnehmer der B-GmbH gehandelt habe, entziehe sich seiner Kenntnis. Die „Koordination des Personals im Werk“ führe nicht dazu, dass tatsächlich eine geschäftsführende Tätigkeit erfolgt sei. 44

Dass die Kunden und Subunternehmen keine Unternehmereigenschaft gehabt hätten, entziehe sich seiner Kenntnis - es seinen Feststellungen auch keinesfalls nachvollziehbar bewiesen, sondern würden lediglich behauptet. Welche konkreten Feststellungen zu den Unternehmern U1, U2, U3, U4, U5 und U6 getroffen worden seien, sei nicht ersichtlich. Er bestreite, dass die Rechnungen, die dort „angetroffen“ worden seien, fehlerhaft gewesen seien. 45

Die pauschalen Ausführungen, die Leistungsdarstellung sei nicht spezifisch gewesen und die Rechnungsvordrucke seien laienhaft ausgestellt worden, müsse er zulässigerweise bestreiten, weil die konkreten Belege in der Akte nicht vorhanden seien. 46

Er habe die Bürotätigkeit der B-GmbH nicht durchgeführt und wisse hierzu nichts. 47

Die Aussage des Zeugen G vermöge im Übrigen hieran nichts zu ändern. Es sei nie unquittiert durch ihn Geld übergeben worden und er habe stets auf Weisung seines Schwiegervaters gehandelt. Wie der Zeuge G seine Kosten erfasst habe, wisse er nicht. Er wisse auch nichts davon, dass der Zeuge G an U5 4.000 DM für Blankorechnungsvordrucke gezahlt habe. 48

Er bestreite, dass er sich Abdeckungs- oder Scheinrechnungen bedient habe. Er bestreite weiter, dass Listen bei der B-GmbH nach Auszahlung vernichtet worden seien. 49

In der Tat habe der Geschäftsführer E bestätigt, dass er Geschäftsführer sei, und auch die Steuererklärung abgegeben habe. Er habe lediglich, um seinem angeschlagenen Schwiegervater ein langwieriges Strafverfahren zu ersparen, in diesem eine schnelle Beendigung angestrebt. Ob dies richtig oder falsch oder aber nachvollziehbar gewesen sei, möge hier dahinstehen, in jedem Fall ergebe sich daraus keine Bindungswirkung für das Besteuerungsverfahren. Er habe seine entsprechende geständige Einlassung im Strafverfahren abgegeben, um seinem kranken Schwiegervater ein langes Strafverfahren zu ersparen. 50

Für ihn stehe auch angesichts der in der Akte enthaltenen Feststellungen in keiner Weise fest, dass er sich hier haftbar als faktischer Geschäftsführer der B-GmbH gemacht habe. 51

Der Kläger beantragt, 52

den Haftungsbescheid vom 6. August 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. April 2009 aufzuheben. 53

Der Beklagte beantragt, 54

die Klage abzuweisen. 55

Die Ausführung bestünden ausschließlich in einem nicht substantiierten Vortrag und stünden im Widerspruch zu den Feststellungen der Steuerfahndung sowie der Staatsanwaltschaft, die 56

der Einspruchsentscheidung zugrundegelegt und, entgegen der Ansicht des Klägers, darin rechtlich gewürdigt worden seien. Es werde daher gebeten, jeder einzelne Feststellung, dem Ermittlungsverfahren der Steuerfahndung (Bericht vom 13. November 2001) wie auch im Strafverfahren der Staatsanwaltschaft (Ermittlungsverfahren zum Az. Js bzw. DS) getroffen worden sein, substantiiert zu widerlegen.

Auch möge der Kläger nachvollziehbar darlegen, aus welchen Gründen seine derzeitige Aussage sowie die seine Schwiegervaters E im Rahmen der öffentlichen Sitzung zu Strafverfahren am 14. Mai 2005, nachdem alle steuerrechtlichen Feststellungen durch die Steuerfahndung sowie aller Anklagepunkte der Staatsanwaltschaft als zutreffend bestätigt worden seien und letztlich zur rechtskräftigen Verurteilung wegen Steuerhinterziehung in 18 Fällen geführt habe. Vor diesem Hintergrund reiche die Angabe, die seinerzeitige Aussage sei ein „fiktives Geständnis“ gewesen, nicht aus. 57

Für die Beurteilung der Frage, ob jemand faktisch als Organmitglied handele und sich daher wie ein nach dem Gesetz bestelltes Organmitglied zu verantworten habe, komme es auf das Gesamterscheinungsbild seines Auftretens an. Entscheidend sei dabei, dass der betreffende die Geschicke der Gesellschaft - über die interne Einwirkung auf die satzungsmäßige Geschäftsführung hinaus - durch eigenes Handeln im Außenverhältnis, dass die Tätigkeit des rechtlichen Geschäftsführungsorgans nachhaltig präge, maßgeblich in die Hand genommen habe. 58

Unter Hinweis auf die Ausführungen auf Seite 3 der Einspruchsentscheidung, auf die Ergebnisse der Ermittlung des StraFA sowie die Feststellung des Arbeitsamtes M, die Anklageschrift vom 30. August 2004, die diversen Zeugenaussagen sowie auf die dazugehörigen Strafakten, sei der Kläger, entgegen seiner Ansicht, als faktischer Geschäftsführer im vorstehenden Sinne anzusehen. Besonders sei hier unter anderem erwähnt 59

- das Auftreten des Klägers als Kontaktpersonen bzw. Geschäftspartner bei den Vorverhandlungen, 60

- die Übernahme einer unbegrenzten, selbstschuldnerischen Bürgschaft 61

- die Pflege der Geschäftskontakte; 62

Aufgaben, die in aller Regel einen Geschäftsführer belegten. 63

Auch die Einlassung des Klägers hinsichtlich der „Rechnungserstellung, Scheinrechnungen“ gingen unter Hinweis auf die nachweislichen Ergebnisse des StraFA sowie die Ermittlungen im Steuerstrafverfahren ins Leere. 64

Vorliegend sei, wie auch in der Einspruchsentscheidung angeführt, neben dem Schwiegervater des Klägers als nomineller Geschäftsführer der Kläger als faktischer Geschäftsführer mit Urteil vom 14. Mai 2005 wegen nachgewiesener Steuerhinterziehung unter anderem der Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgaben rechtskräftig verurteilt. Die diesem Strafurteil zugrunde liegenden und für zutreffend erachteten tatsächlichen Feststellungen, Beweiswürdigungen und rechtlichen Beurteilungen mache er (der Beklagte) sich zulässiger Weise zu Eigen (BFH-Urteil vom 10. Januar 1978 VII R 106/74, BFHE 124, 305, BStBl II 1978, 311; vom 12. Januar 1988 VII R 74/84, BFH/NV 1988, 692). 65
Einwendungen hiergegen seien substantiiert darzulegen. Ein lediglich summarisches Bestreiten genüge hierzu nicht. Gestaltende Verwaltungsakte - und dementsprechend

gestaltende Urteile von Gerichten anderer Gerichtsbarkeiten - entfalteten ihre Rechtswirkung mit Wirkung für alle Rechtssubjekte und damit auch für ihn (den Beklagten). Dies gelte auf jeden Fall dann, wenn die Entscheidung eines Strafurteils zu einer Verurteilung führe. Denn bei einer strafrechtlichen Verurteilung würden der Schuldspruch und die Rechtsfolgenentscheidung als Bestandteil der strafrechtlichen Entscheidung in ihrer positiven wie negativen Seite unabänderlich, so dass die verurteilende Entscheidung eines Strafgerichts mithin gleichfalls eine gestaltende Rechtswirkung entfalte.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet.

Der Haftungsbescheid vom 6. August 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. April 2009 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

1. Die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme des Klägers als Haftungsschuldners durch Haftungsbescheid nach §§ 191 Abs. 1, 69, 35 AO sind nicht erfüllt.

Nach § 69 AO haften die in §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden.

Nach § 35 AO hat wer als Verfügungsberechtigter im eigenen oder fremden Namen auftritt, die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters (§ 34 Abs. 1 AO), soweit er sie rechtlich und tatsächlich erfüllen kann.

Der Kläger war nicht Verfügungsberechtigter gemäß § 35 AO.

Verfügungsberechtigter i.S. des § 35 AO ist nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs jeder, der nach dem Gesamtbild der Verhältnisse rechtlich und wirtschaftlich über Mittel, die einem anderen zuzurechnen sind, verfügen kann und als solcher nach außen auftritt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 10. Mai 1989 I R 121/85, BFH/NV 1990, 7; vom 27. November 1990 VII R 20/89, BFHE 163, 106, BStBl II 1991, 284; vom 24. April 1991 I R 56/89, BFH/NV 1992, 76). Eine rechtliche Verfügungsmacht besteht danach, wenn der Verfügungsberechtigte die Pflichten des gesetzlichen Vertreters --mittelbar-- durch die Bestellung der entsprechenden Organe erfüllen lassen kann. Der "Auftritt nach außen" liegt vor, wenn der faktische Geschäftsführer sich gegenüber einer begrenzten Öffentlichkeit als solcher geriert, das Auftreten gegenüber der allgemeinen Öffentlichkeit aber weisungsabhängigen Personen überlässt (BFH-Urteil in BFH/NV 1992, 76).

Der Kläger konnte bereits nicht rechtlich und wirtschaftlich über die Mittel der B-GmbH verfügen, denn er hatte keine Verfügungsbefugnis über das Konto der B-GmbH. Eine Verfügungsbefugnis über das Gesellschaftskonto der B-GmbH stand dagegen der Ehefrau des Klägers zu, die im Büro der B-GmbH die kaufmännische Tätigkeit erledigte. Diese Verfügungsbefugnis kann aber dem Kläger nicht zugerechnet werden.

Auch aus dem rechtskräftigen Strafurteil des Amtsgerichts ... vom 24. Mai 2005 - Ds ergibt sich nicht, dass der Kläger rechtlich und wirtschaftlich über die Mittel der B-GmbH verfügen

konnte.

Beweisergebnisse anderer Gerichtsverfahren dürfen im Wege des Urkundenbeweises in den finanzgerichtlichen Prozess eingeführt werden (vgl. BFH-Urteile vom 23. Januar 1985 I R 30/81, BFHE 143, 117, BStBl II 1985, 305; vom 21. Juni 1988 VII R 135/85, BFHE 153, 393, BStBl II 1988, 841, unter II.3.). Das FG kann sich daher Feststellungen aus in das finanzgerichtliche Verfahren eingeführten Strafurteilen zu eigen machen (vgl. BFH-Urteile vom 10. Januar 1978 VII R 106/74, BFHE 124, 305, 308, BStBl II 1978, 311; vom 11. August 2011 V R 50/09, BFHE 235, 32, BStBl II 2012, 151, Rz 32).

Das Urteil des Amtsgerichts ... enthält jedoch keine tatsächlichen Feststellungen zu der rechtlichen und wirtschaftlichen Verfügungsbefugnis des Klägers. Es führt lediglich aus, dass der Kläger tatsächlicher Geschäftsführer war, der die Aufträge entgegen nahm und erteilte und Arbeitnehmer einstellte.

Solche Feststellungen sind auch nicht dem wesentlichen Ergebnis der Ermittlung in der Anklageschrift der Staatsanwaltschaft ... zu entnehmen, die der Kläger mit seinem Geständnis im Gerichtsverfahren eingeräumt hat. Vielmehr geht die Staatsanwaltschaft davon aus, die Vermutung, dass der tatsächliche Geschäftsführer lediglich als Strohmann eingesetzt sein könnte, habe sich am Tage der Durchsuchung nicht mit der nötigen Sicherheit bestätigt. Der Kläger könne zumindest auch als faktischer Geschäftsführer bezeichnet werden. Tatsächliche Feststellungen zu seiner rechtlichen und wirtschaftlichen Verfügungsbefugnis enthält das wesentliche Ergebnis der Ermittlungen der Staatsanwaltschaft nicht. Es vermutet lediglich, dass der Kläger erheblich größere Summen aus der Gesellschaft erhält bzw. entnimmt. Dafür, dass der Kläger tatsächlich Summen aus der Gesellschaft entnommen hat, finden sich aber in den staatsanwaltschaftlichen Ermittlungsakten keine Anhaltspunkte. Vielmehr führt die Staatsanwaltschaft ... in ihrem wesentlichen Ergebnis der Ermittlungen aus, dass die Ehefrau des Klägers Verfügungsberechtigung über das Konto der B-GmbH innehatte und sich die Ehefrau als Mitgesellschafterin der B-GmbH auf Visitenkarten gerierte. Das einstellen von Personal und dessen Koordinierung, die Anzeige des Baustellenpersonals gegenüber dem Auftraggebern und die Barauszahlung von Löhnen, die der Kläger nach seinen Angaben vorgefertigt in Umschlägen im Büro der B-GmbH abgeholt hat, hat keine rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsbefugnis des Klägers zur Folge. Die Tätigkeit geht nicht über die eines Vorarbeiters hinaus.

Die Äußerung des Klägers im Strafprozess, dass sein Schwiegervater Geschäftsführer der B-GmbH war, seine Einzelfirma in Konkurs gegangen sei, die Anklage so richtig sei und sein Schwiegervater Bürotätigkeiten auf Anweisung durchgeführt habe, räumt keine rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsbefugnis ein. Das Geständnis bezieht sich auf die Anklageschrift und damit auf das wesentliche Ergebnis der Ermittlungen. Das wesentliche Ergebnis der Ermittlungen enthält jedoch keine tatsächlichen Feststellungen zur rechtlichen und wirtschaftlichen Verfügungsbefugnis des Klägers über Mittel der B-GmbH.

2. Die Inanspruchnahme des Klägers als Haftungsschuldners durch Haftungsbescheid nach §§ 191 Abs. 1, 69, 35 AO ist darüber hinaus auch ermessensfehlerhaft.

Nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO „kann“ derjenige durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, der kraft Gesetzes für eine fremde Steuer haftet. Die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners steht im pflichtgemäßen Ermessen (§ 5 AO) der Finanzbehörde. Diese hat darüber zu entscheiden, ob sie den in Frage kommenden Haftungsschuldner überhaupt in Anspruch nehmen und ggf. welchen bzw. welche von mehreren

Verantwortlichen sie zur Haftung heranziehen will (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 13. Juni 1997 VII R 96/96, BFH/NV 1998, 4; vom 30. Juni 1995 VII R 87/94, BFH/NV 1996, 3; vom 29. September 1987 VII R 54/84, BFHE 151, 111, BStBl II 1988, 176). Mehrere Haftungsschuldner haften der Finanzbehörde gegenüber gemäß § 44 Abs. 1 AO als Gesamtschuldner.

Die Ermessensentscheidung nach §§ 191 Abs. 1, 5 AO ist nach § 102 FGO darauf zu überprüfen, ob der Haftungsbescheid deshalb rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen der Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht ist (BFH-Urteil vom 12. Mai 1992 VII R 15/91, BFH/NV 1993, 143, m.w.N.). Wegen der Befugnis und Verpflichtung des Gerichts zur Überprüfung behördlicher Ermessensentscheidungen, die dem Gericht keinen Raum für eigene Ermessenserwägungen lässt, muss die Ermessensentscheidung der Verwaltung im Haftungsbescheid, spätestens aber in der Einspruchsentscheidung begründet werden (vgl. § 121 Abs. 1, § 126 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO), andernfalls sie im Regelfall fehlerhaft ist. Dabei müssen die bei der Ausübung des Verwaltungsermessens angestellten Erwägungen -- die Abwägung des Für und Wider der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners -- aus der Entscheidung erkennbar sein (BFH-Urteile vom 3. Februar 1981 VII R 86/78, BFHE 133, 1, BStBl II 1981, 493; vom 30. April 1987 VII R 48/84, BFHE 149, 511, BStBl II 1988, 170; BFH-Urteil in BFH/NV 1993, 143).

82

Nach diesen Grundsätzen hätte der Beklagte zu dem Ergebnis gelangen müssen, dass für die streitigen Steuerrückstände der B-GmbH neben der Haftung des Geschäftsführers nach §§ 34, 69 AO auch eine Haftung der Ehefrau des Klägers als mögliche Verfügungsberechtigte i.S. der §§ 35, 69 AO in Betracht kommt, denn die Ehefrau besaß rechtliche Verfügungsbefugnis über das Vermögen der B-GmbH. Der Beklagte hat somit sein Auswahlermessen im Hinblick auf eine mögliche Inanspruchnahme der Ehefrau des Klägers nicht fehlerfrei getroffen, weil es insoweit den Sachverhalt nicht umfassend ermittelt und ihn tatsächlich und rechtlich nicht zutreffend gewürdigt hat.

83

3. Auch eine Haftungsinanspruchnahme des Klägers gemäß § 191 Abs. 1, 71 AO scheidet aus.

84

Nach § 71 AO haftet für verkürzte Steuern, wer eine Steuerhinterziehung begeht oder an einer solchen Tat teilnimmt. Er kann gemäß § 191 AO durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden.

85

Entgegen der Auffassung des Beklagten hat der Kläger nicht als Täter den Tatbestand einer Steuerhinterziehung in objektiver Hinsicht erfüllt. Der Beklagte stützt diese Auffassung auf die Feststellungen des StraFA und das rechtskräftige Strafurteil des Amtsgerichts .. vom 24. Mai 2005 Ds. Entgegen der dort vertretenen Auffassungen hatte aber der Kläger nicht die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters (§ 34 Abs. 1 AO) nach § 35 AO inne, weil es an einer rechtlichen Verfügungsbefugnis fehlte (dazu bereits unter 1.). Soweit der Beklagte auf die Aussage des G im Ermittlungsverfahren abstellt, in der dieser einräumt Blankorechnungen an den Kläger übergeben zu haben (Bl. 543 bis 552 der Akte Js), ist dieses Verhalten nicht zeitlich zuordenbar. Ob darüber hinaus eine Inanspruchnahme des Klägers als Teilnehmer einer Steuerhinterziehung möglich ist, kann der Senat auch nicht entscheiden, denn hierzu fehlt es an tatsächlichen Feststellungen des Beklagten.

86

4. Der Haftungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung war aufzuheben, weil eine Haftungsinanspruchnahme nach §§ 191 Abs. 1, 69, 35 AO bzw. §§ 191 Abs. 1, 71 AO des Klägers rechtlich nicht möglich ist und der Beklagte fehlerhafte Erwägungen beim

87

Auswahlermessen angestellt hat. Der Senat braucht nicht zu prüfen, ob die Ehefrau des Klägers tatsächlich den Haftungstatbestand des §§ 191 Abs. 1, 69, 35 AO erfüllt hat. Da die Ermessensausübung der Behörde obliegt, kann der Senat auch nicht darüber entscheiden, ob und nach welchen Grundsätzen im Streifall eine Inanspruchnahme der Ehefrau des Klägers ermessensgerecht wäre.

5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

88