

---

**Datum:** 07.10.2020  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 5. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 5 K 3400/10  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2020:1007.5K3400.10.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, VII B 191/20

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens einschließlich der des  
Beschwerdeverfahrens tragen die Kläger.

---

**Tatbestand**

1

Das Verfahren befindet sich im zweiten Rechtszug. Die Kläger sind Rechtsnachfolger der verstorbenen M3. Frau M3 war neben ihrem Ehemann, dem Kläger zu 2. M1, Mitgesellschafterin der 1982 gegründeten E GmbH (im Folgenden: E GmbH). Unternehmensgegenstand der E GmbH war die .... Am Stammkapital der E GmbH war seit Februar 1998 Frau M3 mit 25.500,00 DM und der Kläger zu 2. mit 24.500,00 DM beteiligt. Frau M3 war seit der Gründung alleinige Geschäftsführerin der E GmbH. Mit notariellem Vertrag vom 01.02.2002 veräußerten die Gesellschafter der E GmbH ihre Geschäftsanteile an die in der Slowakischen Republik ansässige Firma G s.r.o., vertreten durch Herrn Q. Letzterer war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma G s.r.o. Der Kaufpreis wurde auf 1,00 € festgesetzt. Durch Gesellschafterbeschluss vom 01.02.2002 wurde Frau M3 als Geschäftsführerin der GmbH abberufen, der Sitz der Gesellschaft nach V (Slowakei) verlegt und Herr Q zum Liquidator bestellt. Die Abberufung von Frau M3 wurde am ....2002 ins Handelsregister eingetragen. Der Insolvenzantrag des Gläubigers T vom ....2003 wurde mit Beschluss des Amtsgerichts W vom ....2003 (Az. ...) mangels Masse zurückgewiesen. Am ....2003 wurde die E GmbH wegen Vermögenslosigkeit im Handelsregister gelöscht.

2

In der letzten eingereichten Bilanz der E GmbH zum 31.12.2000 waren neben Anlagevermögen von rund ... DM insbesondere unfertige Erzeugnisse und Leistungen von ...

3

Mio. DM, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (rund ... DM) und gegen verbundene Unternehmen (ca. ... DM) sowie sonstige Vermögensgegenstände von ... Mio. DM aktiviert. Dem standen insbesondere erhaltene Anzahlungen von ... DM, Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten von rund ... Mio. DM sowie Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen von rund ... Mio. DM gegenüber. Die Bilanz wies einen Jahresfehlbetrag von ... DM und einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag von ... DM aus.

Für die Voranmeldungszeiträume November und Dezember 2001 setzte der Beklagte im Wege der Schätzung jeweils Vorauszahlungen in Höhe von 30.000 DM (15.338,76 €) fest, da ihm keine Voranmeldungen vorlagen. Dabei berücksichtigte er jeweils 200.000 DM Umsätze zu 16 % und 2.000 DM Vorsteuer. Die mit Bescheiden vom 21.03.2002 festgesetzten Beträge wurden jeweils am 02.04.2002 fällig. Ausweislich des Überwachungsbogens für 2001 erklärte die E GmbH bis Oktober 2001 Umsätze (16 %) von 2.487.524 DM und es wurden folgende Vorauszahlungen festgesetzt:

|           |                |
|-----------|----------------|
| Januar    | - 6.698,60 DM  |
| Februar   | - 1.794,60 DM  |
| März      | - 6.777,70 DM  |
| April     | 21.925,90 DM   |
| Mai       | - 73.477,10 DM |
| Juni      | - 3.445,90 DM  |
| Juli      | 6.836,00 DM    |
| August    | 176.969,30 DM  |
| September | 9.803,90 DM    |
| Oktober   | - 8.156,10 DM  |

Am 10.09.2002 führte der Beklagte die Jahresveranlagung zur Umsatzsteuer 2001 im Wege der Schätzung durch. In der Abrechnung zu diesem Bescheid ist neben einer Abschlusszahlung ein sofort fälliger Betrag von 32.207,52 € ausgewiesen, der auf die Umsatzsteuervoranmeldungen November und Dezember 2001 nebst Säumniszuschlägen entfällt. Herr Q reichte als Liquidator am 13.09.2002 eine Umsatzsteuererklärung für 2001 ein, in der er Umsätze (16 %) von 1.234.085,00 € (2.413.660,00 DM) sowie Vorsteuern in der vom Beklagten geschätzten Höhe erklärte. Gewinnermittlung und Bilanz für 2001 legte er trotz Aufforderung durch den Beklagten nicht vor.

Mit Haftungsbescheid vom 10.03.2003 nahm der Beklagte Frau M3 gemäß §§ 191, 69, 34 der Abgabenordnung (AO) u.a. für folgende Steuerschulden der E GmbH in Haftung:

|                                                                |              |
|----------------------------------------------------------------|--------------|
| Umsatzsteuer-Vorauszahlung November 2001, fällig am 02.04.2002 | 15.338,76 €  |
| Umsatzsteuer-Vorauszahlung Dezember 2001, fällig am 02.04.2002 | 15.338,76 €  |
| Umsatzsteuer 2000 nebst Säumniszuschlägen                      | 14.025,13 €  |
| Insgesamt                                                      | 58.727,65 €. |

Er begründete die Haftungsinanspruchnahme von Frau M3 als Geschäftsführerin mit der Verletzung der ihr als Geschäftsführer einer GmbH obliegenden Pflichten durch Nichteinreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen für November und Dezember 2001. Gleichzeitig nahm der Beklagte Herrn Q als Liquidator in Haftung. 9

Mit dem hiergegen gerichteten Einspruch machte Frau M3 geltend, die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume November und Dezember 2001 seien fristgerecht beim Beklagten eingereicht worden. 10

Mit Einspruchsentscheidung vom 18.02.2005 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. 11

Frau M3 sei ausweislich der Handelsregistereintragung vom ....2002 bis zu ihrer Abberufung am 01.02.2002 Geschäftsführerin der E GmbH und als solche gesetzliche Vertreterin im Sinne des § 34 AO i.V.m. § 35 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) gewesen. In dieser Eigenschaft sei sie verpflichtet gewesen, Steuererklärungen pünktlich einzureichen und fällige Steuern aus den von ihr verwalteten Mitteln zu entrichten. Soweit dies nicht geschehen sei, könne sie hieraus gemäß §§ 69, 35 AO in Haftung genommen werden. Eine Pflichtverletzung liege auch insoweit vor, als vorhandene Mittel zur Zahlung betrieblicher Schulden verwendet worden seien, dabei aber keine Steuerschulden beglichen bzw. keine ausreichenden Rücklagen für Steuerschulden gebildet worden seien oder wenn keine oder zu geringe Zahlungen erfolgt seien, obwohl die erforderlichen Mittel zur Verfügung gestanden hätten. Für die Monate November und Dezember 2001 seien pflichtwidrig keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht worden. Deshalb hätten die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden müssen. Die entsprechenden Bescheide seien unwidersprochen geblieben. Berichtigte Voranmeldungen seien ebenfalls nicht eingereicht worden. Darüber hinaus habe Frau M3 pflichtwidrig während ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin die Rückstände aufgrund der Schätzungen für die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume November und Dezember 2001 sowie die Nebenleistungen aus den von ihr verwalteten Mitteln nicht beglichen. Frau M3 habe daher die ihr obliegenden Pflichten verletzt. Hierbei sei zu beachten, dass die Pflicht zur Steuerentrichtung nicht erst bei Fälligkeit der Steuerschulden bestanden habe. Ein gesetzlicher Vertreter verletze die ihm auferlegten Pflichten schon dann, wenn er sich durch die Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger oder in sonstiger Weise vorsätzlich oder grob fahrlässig außer Stande setze, eine bereits entstandene, aber erst künftig fällig werdende Steuerforderung zu tilgen. 12

Das Verhalten von Frau M3 (Nichtabgabe von Steuererklärungen, Nichtentrichtung der festgesetzten Steuern) sei zumindest als grob fahrlässig und damit schuldhaft anzusehen. Ein zumindest grob fahrlässiges Verschulden liege insbesondere auch hinsichtlich der Nichtentrichtung der Steuern vor. 13

Zweifelhaft könnte äußerstenfalls sein, ob Frau M3 trotz ihrer Abberufung als Geschäftsführerin durch Beschluss vom 01.02.2002 auch für die Umsatzsteuervorauszahlung Dezember 2001 hafte. Die Umsatzsteuervoranmeldung sei wegen der gewährten Dauerfristverlängerung nach § 18 Abs. 6 Umsatzsteuergesetz (UStG) bis zum 10.02.2002 bei dem Finanzamt einzureichen gewesen. Die Geschäftsführertätigkeit habe aber bereits mit der Beschlussfassung am 01.02.2002 geendet. Gleichwohl hafte Frau M3 auch für die Umsatzsteuervorauszahlung Dezember 2001. Bei dem Erwerber Q handle es sich offenkundig um einen sog. „Firmenbestatter“. Die Tätigkeit eines solchen Firmenbestatters sei darauf ausgerichtet, die Geschäftsanteile von insolvenzbedrohten Gesellschaften gegen Zahlung eines symbolischen Kaufpreises über ein im Ausland ansässiges Unternehmen zu erwerben, den bisherigen Geschäftsführer abzurufen, die Geschäftsunterlagen ins Ausland zu verbringen, sich selbst zum Liquidator zu bestellen und die Gesellschaft dann zu beenden. Die von Frau M3 als gesetzlicher Vertreterin der E GmbH gewählte Gestaltung bezüglich der Beendigung der Gesellschaft sei für Zwecke der steuerlichen Haftung daher unbeachtlich. Das Amtsgericht Memmingen vertrete in seiner Entscheidung vom 02.12.2003 (Aktenzeichen HRB 8361, GmbH-Rundschau 2004, 952) die Auffassung, dass die gewerbsmäßige Tätigkeit des Firmenbestatters einen Verstoß gegen die guten Sitten darstelle und u.a. auch in diesem Zusammenhang gefasste Beschlüsse über Satzungsänderungen somit nichtig seien. Ausgehend von diesen Grundsätzen sei Frau M3 auch über den 01.02.2002 hinaus noch als Geschäftsführerin anzusehen, so dass sie auch für die Umsatzsteuervorauszahlung Dezember 2001 hafte.

Der Haftungszeitraum beginne mit dem 10.02.2001, weil bei pflichtgemäßer Erklärung der Umsätze diese spätestens mit der Umsatzsteuervoranmeldung Dezember 2000 mit anzugeben und die Rückstände damit unter Berücksichtigung der gewährten Dauerfristverlängerung bereits am 10.02.2001 fällig gewesen wären. Der Haftungszeitraum ende mit dem Tag der Löschung der E GmbH im Handelsregister am ....2003. Das Datum der Beschlussfassung der Abberufung sei im Streitfall nach den oben dargelegten Grundsätzen unbeachtlich. 15

Nach § 69 Satz 2 AO sei Frau M3 auch für die bis zum 04.03.2002 entstandenen Säumniszuschläge in Haftung zu nehmen gewesen. 16

Zur Begründung ihrer hiergegen gerichteten erstinstanzlichen Klage vor dem Finanzgericht (FG) Köln, 11 K 1243/05, legte Frau M3 zunächst Umsatzsteuervoranmeldungen für November und Dezember 2001 vor, die am 22.07.2005 erstellt wurden. Für November 2001 wurden darin Umsätze von 27.996,00 DM und Vorsteuern von 2.031,00 DM erklärt, für Dezember 2001 Umsätze von 64.020,00 DM und Vorsteuern von 987,00 DM. Danach ergab sich für November 2001 eine Zahllast von 2.448,37 € und für Dezember 2001 eine Zahllast von 9.255,75 €. Am 22.08.2005 reichte sie beim Beklagten eine ebenfalls am 22.07.2005 erstellte Umsatzsteuerjahreserklärung für 2001 ein. Darin erklärte sie Umsätze zu 16 % in Höhe von 2.437.528,00 DM, Vorsteuern von 274.434,41 DM und Vorsteuern aus innergemeinschaftlichem Erwerb in Höhe von 2.098,31 DM. Danach ergab sich eine verbleibende Umsatzsteuer von 115.185,32 DM. Unter Ansatz eines Vorauszahlungssolls von 120.235,90 DM ermittelte Frau M3 einen Erstattungsanspruch in Höhe von 5.050,58 DM. 17

Nach durchgeführter Akteneinsicht begründete Frau M3 unter Hinweis darauf, dass sämtliche von ihr nunmehr vorgelegten Unterlagen aus den Gerichts- bzw. Steuerakten stammten, die Klage wie folgt weiter: 18

Sie habe die E GmbH damals aus Altersgründen und wegen des Auftauchens einer schweren Krankheit, die bis heute nicht ausgestanden sei, abgegeben. Bedingt durch die 19

Abgabe der E GmbH und insbesondere die Abberufung als Geschäftsführerin seien bei ihr nur noch sehr rudimentäre Unterlagen vorhanden, so dass es ihr faktisch unmöglich sei, die von ihr angeforderten Unterlagen, Erklärungen und Ermittlungen zu „liefern“; dies könne ihr nicht zum Vorwurf gemacht werden.

Die Voranmeldungen seien vom Steuerberater gefertigt und die dort ausgewiesenen 20  
Zahllasten immer pünktlich geleistet worden. In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass die E GmbH noch unter dem 07.11.2001 eine Freistellungsbescheinigung erhalten habe. Die Steuerakten spiegelten im Übrigen ein sauberes und ordentliches Geschäftsgebaren der E GmbH und deren Geschäftsführerin wider. Damit erscheine es völlig unwahrscheinlich, dass Frau M3 aus grober Fahrlässigkeit oder sogar aus Vorsatz etwas entgangen sein sollte. Anhand der Jahreserklärung habe sie im Übrigen auch nicht erkennen können, dass noch etwas abzuführen gewesen sei. Diese Erklärung habe ein Guthaben ausgewiesen. Der Bescheid vom 25.01.2002 dürfte zum 28.01.2002 beim Adressaten, Herrn Steuerberater Z, gewesen sein. Bis dieser den Bescheid weitergeleitet gehabt habe, sei sie erkennbar nicht mehr Geschäftsführerin der E GmbH gewesen, so dass ihr insoweit kein Vorwurf gemacht werden könne.

Unabhängig von der Frage, ob Entscheidungen eines Amtsgerichts allgemeinbindend sein 21  
könnten, könne die in Bezug genommene Entscheidung des Amtsgerichts Memmingen (offenkundig aus einer Registersache) nicht herangezogen werden. Der Beklagte belege mit keinem Wort, weshalb die Abberufung – ein tatsächlicher Vorgang – unwirksam sein solle. Es könne ihr daher auch nicht angelastet werden, keine Unterlagen über die E GmbH mehr zu haben. Zunächst sei hervorzuheben, dass ein Geschäftsführer mit Abberufung ohnehin keinen Zugriff mehr auf Firmenunterlagen haben dürfte. Der Geschäftsführer bewahre – ihm fremde – Unterlagen schließlich nicht privat auf. Dass hier zudem der Käufer der Geschäftsanteile nur noch allein Zugriff auf die Unterlagen habe, könne im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen keinerlei Rolle spielen, insbesondere nicht zur vom Beklagten offenkundig intendierten Umkehr der Beweisführung führen.

Im Hinblick auf die für das Jahr 2001 geschätzten Umsätze könne Frau M3 keine Haftung 22  
treffen. In Anspruch genommen werde Frau M3 wegen Umsatzsteuervorauszahlungen, fällig am 02.04.2002. Soweit ersichtlich, liege jedoch lediglich ein Bescheid vom 10.09.2002 vor sowie eine Erklärung seitens der Firma E GmbH vom 13.09.2002.

Der Beklagte hielt im erstinstanzlichen Verfahren an der in der Einspruchsentscheidung 23  
vertretenen Auffassung fest und trug ergänzend vor:

Frau M3 habe im Klageverfahren Voranmeldungen für November und Dezember 2001 sowie 24  
eine Umsatzsteuerjahreserklärung für 2001 vorgelegt. Verfahrensrechtlich wäre eine Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung gemäß § 164 Abs. 2 AO noch möglich. Gleichwohl könnten die vorgelegten Steuererklärungen einer geänderten Steuerfestsetzung nicht ohne weiteres zugrunde gelegt werden. Die Angaben in der Steuererklärung seien nämlich nicht nachprüfbar. Hierzu bedürfe es noch der Vorlage der Gewinnermittlung für 2001. Eine solche Gewinnermittlung habe Frau M3 bisher trotz wiederholter Aufforderung nicht vorgelegt.

Das in der Einspruchsentscheidung zitierte Urteil des Amtsgerichts Memmingen sei im 25  
vorliegenden Fall sehr wohl einschlägig, da es sich mit der zivilrechtlichen Beurteilung von Verträgen und Beschlüssen im Zusammenhang mit einer Firmenbestattung beschäftige. Die Unwirksamkeit der Abberufung von Frau M3 als Geschäftsführerin ergebe sich aus der Tatsache, dass hier ein Fall der sogenannten Firmenbestattung vorliege. Denn (vermeintlicher) Liquidator der Gesellschaft sei Herr Q geworden. Dieser sei auch

gesetzlicher Vertreter der Erwerberin der Geschäftsanteile, der Firma G s.r.o. gewesen. Durch das Landgericht (LG) W sei in einem Strafverfahren (Az.: ...) festgestellt worden, dass Herr Q als sogenannter Firmenbestatter auch im Zusammenhang mit der E GmbH in Erscheinung getreten sei. Auf die Ausführungen auf den Seiten 7, 8 und 11 des Urteils des LG W vom ....2005 (Bl. 77 ff der FG-Akte 11 K 1243/05) werde verwiesen.

Hiervon habe Frau M3 auch Kenntnis gehabt. Sie habe 51 % der Gesellschaftsanteile besessen. Es stehe daher außer Zweifel, dass sie mit Wissen und Wollen ihre Anteile an die slowakische Gesellschaft übertragen habe, um dann als Geschäftsführerin abberufen zu werden mit dem Ziel, sich jeglicher Verantwortung zu entziehen. Zivilrechtlich sei die Abberufung von Frau M3 als Geschäftsführerin unwirksam. Frau M3 sei auch über den 01.02.2002 hinaus als gesetzliche Vertreterin der E GmbH anzusehen. Die Eintragung im Handelsregister zum angeblichen Geschäftsführerwechsel sei nur deklaratorisch und habe daher keine Bindungswirkung für das Haftungsverfahren. Zudem dürften dem Amtsgericht W bei der Entscheidung über die Eintragung der Abberufung von Frau M3 die Person des Herrn Q und die damit einhergehende Absicht nicht bekannt gewesen sein. 26

Die Behauptung von Frau M3, ihr stünden keine Unterlagen mehr zur Verfügung, könne nicht nachvollzogen werden. Noch im Jahr 2005 seien von Frau M3 Umsatzsteuervoranmeldungen für November und Dezember 2001 mit konkreten Umsatzzahlen und Vorsteuerbeträgen eingereicht worden. Somit habe Frau M3 offensichtlich Zugriff auf die Geschäftsunterlagen. Im Übrigen habe sie auch noch nach dem 01.02.2002 über die Geschäftsunterlagen verfügen dürfen, da sie nicht wirksam als Geschäftsführerin abberufen worden sei. Ungeachtet dessen könne sich Frau M3 nicht erfolgreich auf fehlende Unterlagen berufen. Denn durch die Einschaltung eines Firmenbestatters habe sie sich wissentlich außer Stande gesetzt, auf die Buchhaltung zugreifen zu können. Die Vernichtung der Beweismittel sei eines der typischen Ziele bei einer Firmenbestattung. 27

Das FG Köln gab der Klage mit Urteil vom 18.02.2009 teilweise statt, soweit sie sich gegen die Haftung für die Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 2001 richtete. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf dieses Urteil verwiesen. 28

Auf die Nichtzulassungsbeschwerde des Beklagten hin hob der Bundesfinanzhof (BFH) mit Beschluss vom 19.04.2010, XI B 44/09, das Urteil des FG Köln unter Zurückverweisung insoweit auf, als es die Haftung für die Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 2001 betraf. Das Urteil sei teilweise nicht mit Gründen versehen. Das FG Köln habe sich in seinem Urteil nicht mit dem Vortrag des Beklagten auseinander gesetzt, dass ein zumindest grob fahrlässiges Verhalten von Frau M3 auch hinsichtlich der Nichtentrichtung der Steuern vorliege und ein Verstoß gegen die Vermögensvorsorgepflicht gegeben sei. Das FG Köln habe ausschließlich auf die Pflicht von Frau M3 zur rechtzeitigen und wahrheitsgemäßen Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen abgestellt. 29

Im vorliegenden Verfahren nehmen die Kläger auf den bisherigen Vortrag im Verfahren 11 K 1243/05 Bezug und tragen ergänzend wie folgt vor: 30

Sämtliche Ausführungen des Beklagten zum Verhalten des Herrn Q und dazu, ob dieser ein Firmenbestatter sei, seien bereits Gegenstand gerichtlicher Würdigung und der Beweisaufnahme gewesen. Im Übrigen sei das Urteil des FG Köln vom 18.02.2009 nur insoweit aufgehoben worden, als die Frage der Vermögensvorsorgepflicht betroffen sei. Es gehe nicht um „Billigung“ durch den BFH, sondern darum, was vom bereits vorhandenen Urteil nicht mehr angreifbar sei. Es könne nicht sein, dass die Zurückverweisung wegen fehlender Begründung in einem Punkt zur Wiederholung einer Beweisaufnahme über ganz 31

andere Punkte nötige. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass es um einen angeblichen Vorfall aus dem Jahr 2000 gehe. Hier verbiete sich allein wegen des auch für das Revisionsverfahren eingetretenen Zeitablaufs eine neue Beweisaufnahme.

Auch das Eingehen des Beklagten auf das Begründungserfordernis helfe nicht weiter. Das Thema der Firmenbestattung sei nach Würdigung der Beweise im ersten Urteil des FG Köln 11 K 1243/05 bestätigt und insgesamt begründet worden. Einer weiteren Begründung bedürfe es insoweit nicht. Die jetzigen Angriffe des Beklagten erstreckten sich dann auch nur auf die bereits vorgenommene Beweismwürdigung. Dies könne nicht Sinn und Zweck einer Zurückverweisung sein. 32

Der Beklagte gehe selbst davon aus, dass die E GmbH keine Zahlungsschwierigkeiten gehabt habe. Damit habe Frau M3 bis zum Ausscheiden am 01.02.2002 nichts getan, was eine Haftung begründen würde. Es seien weder Mittel verschleudert noch andere Gläubiger zu Lasten des Beklagten bevorteilt worden. Ein Geschäftsführer sei nicht verpflichtet, vor seinem Ausscheiden Festgeldkonten für künftig zu erwartende Steuerschulden einzurichten. Frau M3 habe keine Voranmeldung abgegeben und sei auch nicht dazu verpflichtet gewesen. Es sei nicht ersichtlich, wie Frau M3 Vorsorge für künftige, noch nicht erkannte Steuerschulden, habe treffen sollen. Was Frau M3 in welcher Situation hätte tun müssen, um den Erfolg (Nichtzahlung der Steuerschuld) zu vermeiden, sei auch nicht ansatzweise vorgetragen. Diesbezüglich liege jedoch die Darlegungs - und Beweislast beim Beklagten. Vorliegend sei noch nicht einmal dargelegt, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuer keine Mittel mehr vorhanden gewesen seien. 33

Nachdem festgestellt sei, dass auf Seiten der Kläger bzw. der Frau M3 keinerlei Vorsatz im Hinblick auf eine Firmenbestattung vorgelegen habe, gehe auch der Hinweis auf Sittenwidrigkeit und § 42 AO fehl. Beides erfordere nämlich Vorsatz. Eine schuldhaft Verletzung der Mittelvorsorgepflicht, so es eine solche überhaupt gegeben habe, läge jedenfalls nicht vor. Insbesondere sei nicht erkennbar, wann die E GmbH welche Mittel hätte vorhalten sollen und welche Mittel zu Unrecht ausgegeben worden sein sollen. Weshalb die Umsatzsteuervoranmeldung nicht erfüllt worden sei, erschließe sich insgesamt nicht. Der Beklagte mache es sich zu einfach, indem er die Nichtzahlung als einen Verstoß gegen die Mittelvorsorgepflicht deklariere. Wäre dies ausreichend, würde dies bei jeder nicht bezahlten Steuer zu einer Haftung des Geschäftsführers führen. Insgesamt sei keinerlei Pflichtverletzung der damaligen Geschäftsführerin Frau M3 erkennbar. Im Ergebnis laufe die vom Beklagten gegebene Begründung einer Pflichtverletzung auch wieder auf die Firmenbestattung hinaus, die jedoch ausweislich Bl. 20 der Entscheidungsgründe im Urteil vom 18.02.2009 im Verfahren 11 K 1243/05 gerade nicht vorliege. Diese Beweismwürdigung sei nicht mehr angreifbar, da vom BFH insoweit nichts aufgehoben worden sei. Damit gebe es keinen Ansatzpunkt für eine Mittelvorsorgepflicht. Eine solche Pflicht begegne auch schon rechtlichen Bedenken. Warum und vor allem ab wann ein Geschäftsführer für welche künftig fällig werdenden Forderungen schon die Barmittel bereithalten solle. Der Beklagte setze sich mit diesem völlig unscharfen Erfordernis deutlich über die Anforderungen des Insolvenzrechts hinweg. Denn im dortigen Fall seien bereits Steuerschulden vorhanden gewesen. 34

Auch die Ansicht des Beklagten zur Beweislast gehe fehl. Ausweislich der auch insoweit nicht aufgehobenen Entscheidung des 11. Senats des FG Köln stehe fest, dass Frau M3 und somit auch den Klägern keinerlei Unterlagen über die Firma mehr vorliegen und in Ermangelung einer Firmenbestattung keine schuldhaft Entäußerung von diesen Unterlagen vorliege. Dass das FG Köln im Verfahren 11 K 1243/05 die Beweislast überspannt habe, sei dem zurückverweisenden Beschluss des BFH gerade nicht zu entnehmen. Die Vortragslast könne 35

nicht über das hinausgehen, wozu der Kläger in der Lage sei. Insoweit unterscheide sich der Fall auch von der vom Beklagten zitierten BFH-Entscheidung 16.04.2015 IV R 2/12. Im BFH-Fall wäre es einfach gewesen, vorzutragen, wann ein Vertrag beim Finanzamt eingereicht worden sei. Dies sehe hier in Ermangelung von Unterlagen anders aus. Dies gelte erst recht, da die Kläger als Erben in den Prozess aus dem vorigen Jahrzehnt eingetreten seien.

Die Kläger beantragen, 36

den Haftungsbescheid des Beklagten vom 10.03.2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.02.2005 bezüglich der Haftung für die Umsatzsteuer-vorauszahlung für Dezember 2001 in Höhe von 15.338,76 € aufzuheben. 37

Der Beklagte beantragt, 38

die Klage abzuweisen, 39

hilfsweise die Revision zuzulassen. 40

Er trägt bezugnehmend auf seinen bisherigen Vortrag ergänzend wie folgt vor: 41

Eine erneute Überprüfung der Frage, ob Herr Q als Firmenbestatter zu beurteilen sei und deshalb die Abberufung von Frau M3 als Geschäftsführerin unwirksam war, sei sowohl geboten als auch zulässig. Das Urteil im ersten Rechtsgang sei nämlich insoweit nicht rechtskräftig. Rechtskraft könne nur hinsichtlich eines Streitgegenstandes oder eines Teils des Streitgegenstands eintreten. Das Gericht habe über mehrere selbständige prozessuale Ansprüche zu entscheiden gehabt. Formelle und damit auch materielle Rechtskraft sei aber nur hinsichtlich der Haftung für Steuerschulden für die Umsatzsteuer 2000 sowie der Haftung für die Umsatzsteuervorauszahlung 11/2001 eingetreten. Über den prozessualen Anspruch "Haftung für die Umsatzsteuervorauszahlung 12/2001" habe das Finanzgericht Köln in vollem Umfang neu zu entscheiden. Bei der Frage, ob es sich bei der Übernahme der E GmbH um eine Firmenbestattung handele und ob die Abberufung der Geschäftsführerin deswegen unwirksam gewesen sei, handele es sich nämlich nur um einen einzelnen Streitpunkt im Rahmen der Frage, ob der Haftungsbescheid für die Steuerschulden für die Umsatzsteuervorauszahlung 12/2001 rechtmäßig sei. Ein einzelner Streitpunkt könne jedoch nicht in Rechtskraft erwachsen. 42

Eine Bindung des Finanzgerichts nach § 126 Abs. 5 FGO bestehe ebenfalls nicht. Eine solche Bindung setze nämlich voraus, dass der BFH die Rechtsfrage, ob hier eine Firmenbestattung vorgelegen hat, geprüft und beurteilt habe. Der BFH habe sich aber auf den Sachverhalt beschränkt, den er, der Beklagte, in seiner Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde vorgetragen habe. 43

Das Urteil 11 K 1243/05 sei auch nicht hinsichtlich der Bewertung der Firmenbestattung rechtskräftig geworden. Denn nur der Tenor einer gerichtlichen Entscheidung könne in Rechtskraft erwachsen und eine Bindungswirkung erzeugen, nicht hingegen die Entscheidungsgründe. 44

Es sei daran festzuhalten, dass Herr Q ein sogenannter Firmenbestatter sei und die Abberufung von Frau M3 als Geschäftsführerin zum 01.02.2002 deshalb unwirksam gewesen sei. Selbst bei anderer Beurteilung habe Frau M3 für die Umsatzsteuerschulden für Dezember 2001 in Anspruch genommen werden können, da sie gegen die ihr obliegende Verpflichtung zur Mittelvorsorge verstoßen habe. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH 45

sei der gesetzliche Vertreter bereits vor Fälligkeit der Steuern ganz allgemein verpflichtet, die Mittel der Steuerschuldnerin so zu verwalten, dass diese zur pünktlichen Tilgung auch erst künftig fällig werdender Steuerschulden in der Lage sei. Deshalb verletze ein Geschäftsführer seine Pflichten auch dann, wenn er sich durch Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger oder in sonstiger Weise außer Stande setze, künftig fällig werdende Steuerschulden, deren Entstehung bekannt sei, zu tilgen. Diese Pflichten habe Frau M3 schuldhaft verletzt. Denn sie habe bereits im Laufe des Monats Dezember die zukünftige Entstehung der Umsatzsteuerschulden für Dezember 2001 absehen können und sei daher verpflichtet gewesen, finanzielle Mittel für deren spätere Tilgung anteilig bereitzuhalten, was offensichtlich nicht geschehen sei. Wie auch das FG Köln in seinem Urteil vom 18.02.2009 festgestellt habe, habe Frau M3 bezüglich der Umsatzsteuerschuld für November 2001, die bei pflichtgemäßer Erklärungsabgabe am 10.01.2002 fällig geworden wäre, und der Umsatzsteuerschuld für 2000, die tatsächlich am 21.01.2002 fällig geworden sei, die ihr obliegenden steuerlichen Pflichten schuldhaft nicht erfüllt. Sie habe sich in den Monaten November 2001 bis Januar 2002 in keiner Weise um den Ausgleich von Steuern gekümmert und Vorkehrungen für deren Entrichtung getroffen. Die Verletzung der Verpflichtung zur Mittelvorsorge zeige sich auch darin, dass die rückständigen Steuerschulden bei der E GmbH im Vollstreckungsverfahren nicht hätten beigetrieben werden können und auch der Insolvenzverwalter kein die Verfahrenskosten deckendes Vermögen habe feststellen können.

Frau M3 habe keinerlei Nachweis dazu erbracht, dass von ihr Mittel für die Begleichung der Umsatzsteuerschuld für Dezember 2001 bereitgehalten worden seien. Sie sei auch die Aufklärung schuldig geblieben, wo das Gesellschaftsvermögen, das nach ihren eigenen Angaben sowie den Angaben des Klägers zu 2. zur Tilgung sämtlicher Verbindlichkeiten ausgereicht hätte, tatsächlich verblieben sei. Die Kläger müssten im Rahmen der gesteigerten Mitwirkungspflicht darlegen und beweisen, dass nicht ausreichend Mittel vorhanden waren bzw. die vorhandenen Mittel zur Begleichung von Verbindlichkeiten anderer Gläubiger benötigt worden seien. Dies sei nicht geschehen. Die Kläger könnten sich nicht darauf berufen, dass keine Unterlagen mehr zur Verfügung stünden. Hierzu werde darauf hingewiesen, dass Frau M3 noch im Jahr 2005 Umsatzsteuervoranmeldungen für November und Dezember 2001 mit konkreten Umsatzzahlen und Vorsteuerbeträgen eingereicht habe. Frau M3 habe also offensichtlich zu diesem Zeitpunkt noch Zugang zu den Geschäftsunterlagen der E GmbH gehabt. Habe sie sich danach dieser Unterlagen entledigt, so müsse dies zu Lasten der Kläger als ihren Rechtsnachfolgern gehen. Selbst wenn man davon ausgehe, dass Frau M3 keine Unterlagen mehr vorgelegen hätten, könnten die Kläger sich nicht auf diesen Umstand berufen. Ihre Abberufung sei nämlich nicht wirksam gewesen, da sie sich durch die Einschaltung eines Firmenbestatters selbst außerstande gesetzt habe, auf die erforderlichen Unterlagen zugreifen zu können.

Wegen der Firmenbestattung sei Frau M3 am 01.02.2002 nicht wirksam von ihrem Amt als Geschäftsführer abberufen worden. Deshalb sei sie auch über diesen Zeitpunkt hinaus für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten im Sinne des § 34 Abs. 1 AO verantwortlich gewesen.

Zudem müsse nach Aktenlage davon ausgegangen werden, dass die E GmbH über ausreichende Mittel verfüge, um die Umsatzsteuerschuld für Dezember 2001 am 10.02.2002 vollständig zu tilgen bzw. um zuvor Rücklagen zu bilden. Denn es sei weder von Frau M3 noch den Klägern vorgetragen oder aus anderen Umständen ersichtlich, dass der Geschäftsbetrieb der E GmbH bis Ende Januar 2002 eingestellt worden sei. Insbesondere sei keine Gewerbeabmeldung erfolgt. Somit habe die E GmbH offensichtlich über laufende Einnahmen verfügt, die für die Steuerentrichtung hätten eingesetzt werden müssen. Darüber hinaus seien auch keine Anhaltspunkte dafür festgestellt worden, dass die wirtschaftliche

Situation der E GmbH keine vollständige Tilgung der im maßgeblichen Zeitraum fälligen Verbindlichkeiten erlaubt hätte. Frau M3 habe im Schreiben vom 13.06.2006 selber angegeben, dass ihr keine weiteren rückständigen Verbindlichkeiten bekannt seien. Hätten solche tatsächlich bestanden, hätte sich Frau M3 als Haftungsschuldnerin zweifelsohne hierauf berufen. Auch habe Frau M3 als Geschäftsführerin keinen Insolvenzantrag gestellt. Wenn jedoch andere Verbindlichkeiten nicht mehr hätten getilgt werden können, wäre ein solcher Antrag wegen Zahlungsunfähigkeit unerlässlich gewesen.

Entsprechend habe auch der 11. Senat in seinem Urteil 11 K 1243/05 zutreffend die anteilige Tilgung verneint, da nach Aktenlage keine Anhaltspunkte für Zahlungsschwierigkeiten der E GmbH bestünden. 49

Der Beklagte verweist darauf, dass die Beweislast bezüglich der Erfüllung der Vermögensvorsorgepflicht bei den Klägern liege. Sie müssten darlegen, ob und in welcher Form Frau M3 ihre entsprechenden Verpflichtungen erfüllt habe. Denn die Finanzbehörde könne nie negativ beweisen, dass der Geschäftsführer kein Geld für die spätere Tilgung von Steuerforderungen zurückgelegt habe. Diesbezüglich verweist der Beklagte auf das BFH-Urteil vom 16.04.2015 IV R 2/12, BFH/NV 2015, 1331 mit Ausführungen zur Beweislast im Allgemeinen und einen Beschluss des Oberverwaltungsgerichtes (OVG) NRW vom 25.11.2015, juris. Ausgehend von diesen Entscheidungen sei es Sache der Kläger, anhand konkreter Tatsachen darzustellen, ob und in welcher Form Mittel für die Tilgung der Umsatzsteuer Dezember 2001 bereitgehalten worden seien. Ohne einen solchen Sachvortrag sei weiterhin von einer schuldhaften Verletzung der Mittelvorsorgepflicht durch Frau M3 auszugehen. 50

### **Entscheidungsgründe:** 51

Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Haftungsbescheid sowie die dazu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen nicht die Rechte der verstorbenen Frau M3 bzw. der Kläger als deren Rechtsnachfolger (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat Frau M3 zu Recht als Haftungsschuldnerin in Anspruch genommen. 52

Die Haftungsvoraussetzungen der §§ 69, 34 i. V. m. § 191 Abs. 1 AO liegen vor. Der Beklagte durfte den Haftungsbescheid gegenüber Frau M3 erlassen. 53

Die gesetzlichen Vertreter u.a. juristischer Personen, das heißt gemäß § 35 GmbHG deren Geschäftsführer, haben gemäß § 34 Abs. 1 AO deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Steuerschulden bei Fälligkeit aus den Mitteln entrichtet werden, die sie verwalten (§ 34 Abs. 1 Satz 2 AO). Dabei beschränken sich die Pflichten des gesetzlichen Vertreters des Steuerschuldners nicht nur darauf, die im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuern vorhandenen Mittel anteilmäßig zur Befriedigung des Steuergläubigers und der anderen Gläubiger einzusetzen. Vielmehr ist der gesetzliche Vertreter bereits vor Fälligkeit der Steuern ganz allgemein verpflichtet, die Mittel des Steuerschuldners so zu verwalten, dass dieser zur pünktlichen Tilgung auch der erst künftig fällig werdenden Steuerschulden in der Lage ist, wenn die Entstehung absehbar ist (BFH-Urteil vom 11.03.2004 VII R 19/02, BStBl II 2004, 967 Klein/Rüsken, Kommentar zur AO, 13. Auflage, § 69 Rz 55, m.w.N.). 54

Frau M3 war im hier maßgebenden Zeitraum Geschäftsführerin der E GmbH. 55

Gemäß § 35 Abs. 1 GmbHG war sie damit deren gesetzlicher Vertreter und gehörte damit gemäß § 69 AO i. V. m. § 34 Abs. 1 AO zu dem Personenkreis der potentiell Haftenden. 56

Als alleinige Geschäftsführerin der E GmbH war Frau M3 gemäß §§ 149, 150 AO in Verbindung mit § 18 Abs. 1 UStG jedenfalls bis zur Abberufung als Geschäftsführerin der E GmbH zur Vermögensvorsorge verpflichtet. Deshalb kann dahinstehen, ob die Abberufung vom 01.02.2002 wirksam war. 57

Gegen diese Verpflichtung hat sie verstoßen, indem sie die für die Umsatzsteuervorauszahlung Dezember 2001 erforderlichen Mittel nicht vorgehalten hat. 58

Ein Geschäftsführer verletzt seine gegenüber dem Steuergläubiger obliegenden Pflichten auch dann, wenn er sich durch Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger oder in sonstiger Weise schuldhaft außerstande setzt, künftig fällig werdende Steuerschulden, deren Entstehung ihm bekannt ist, zu tilgen (vgl. BFH-Urteile vom 26.04.1984 V R 128/79, BStBl II 1984, 776, vom 05.02.1985 VII R 124/80, BStBl II 1990, 767 und vom 16.12.2003 VII R 77/00, BFH/NV 2004, 555 sowie BFH-Beschlüsse vom 11.06.1996 IB 60/95, BFH/NV 1997, 7 und vom 25.04.2013 VII B 245/12, BFH/NV 2013, 1063). Stehen zur Begleichung der Steuerschulden insgesamt ausreichende Mittel nicht zur Verfügung, so betrifft die durch die schuldhafte Pflichtverletzung verursachte Nichterfüllung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis die Steuerschuld nur in dem Umfang, in dem der Verpflichtete die Steuerbehörde gegenüber den anderen Gläubigern benachteiligt hat. Reichen die Mittel zur Tilgung sämtlicher Verbindlichkeiten nicht aus, sind die rückständigen Steuern vom Geschäftsführer in ungefähr dem gleichen Verhältnis zu tilgen wie die Verbindlichkeiten gegenüber anderen Gläubigern. 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 (ständige Rechtsprechung vgl. BFH-Beschluss vom 31.03.2000 VII B 187/99, BFH/NV 2000, 1322 m.w.N.). Bei der Prüfung ist abzustellen auf den Zeitpunkt Ende Dezember 2001, da die Umsatzsteuer für Dezember 2001 gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 a UStG zu diesem Zeitpunkt entsteht und davon auszugehen ist, dass die Klägerin als Geschäftsführerin hiervon auch Kenntnis hatte. 59

Das Gericht konnte vorliegend mangels entsprechender Unterlagen die Vermögensverhältnisse der E GmbH nicht klären. Diesbezügliche Nachweise wurden weder von Frau M3 noch den Klägern erbracht. Die Kläger haben nicht einmal substantiiert vorgetragen, dass ausreichende Mittelvorsorge getroffen wurde bzw. ausreichende Mittel nicht zur Verfügung gestanden hätten. Insoweit können sich die Kläger auch nicht darauf berufen, dass keine Unterlagen mehr zur Verfügung stünden. So hat Frau M3 noch im Jahr 2005 Umsatzsteuervoranmeldungen für November und Dezember 2001 mit konkreten Umsatzzahlen und Vorsteuerbeträgen eingereicht und somit offensichtlich zu diesem Zeitpunkt noch Zugang zu den Geschäftsunterlagen der E GmbH gehabt. Sollte sie sich dieser Unterlagen entledigt haben, geht dies zu Lasten der Kläger als Rechtsnachfolger von Frau M3. 60

Selbst wenn der Vortrag der Kläger, dass keine Unterlagen mehr vorhanden seien, zuträfe, könnten sich die Kläger hierauf nicht berufen. Denn Frau M3 bzw. die Kläger wären aufgrund der Beweisnähe und der besonderen Umstände der späteren Veräußerung der E GmbH zur Vorlage entsprechender Unterlagen verpflichtet gewesen (vgl. BFH-Urteil vom 15.02.1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462). Denn der Haftungsschuldner hat eine gesteigerte Mitwirkungspflicht. Dabei besteht die Verpflichtung, die zur Feststellung des Haftungsumfangs notwendigen Auskünfte über die Gesamtverbindlichkeiten und die anteilige Gläubigerbefriedigung im Haftungszeitraum zu erteilen. Zudem trägt der Haftungsschuldner die Beweislast für eine nur anteilige Haftung bzw. den Fortfall der Haftung. 61

Wenn auch die Feststellungslast für eine die Besteuerungsgrundlagen erhöhende Änderung nach allgemeinen Grundsätzen dem Finanzamt obliegt (vgl. BFH-Urteile vom 16.04.2015 IV R 2/12, BFH/NV 2015, 1331 und vom 26.02.2009 II R 4/08, BFH/NV 2009, 1599), so kann hier die negative Tatsache, dass Unterlagen zu den finanziellen Verhältnissen der E GmbH und der Erfüllung der Vermögensvorsorgepflicht zum maßgeblichen Zeitpunkt nicht vorgelegt wurden, vom Finanzamt nicht anders als durch den Sachvortrag, dass dies nicht der Fall gewesen sei, dargelegt werden. Zwar ändert die Schwierigkeit eines Negativbeweises grundsätzlich nichts an der Verteilung der Feststellungslast. Denjenigen, der sich auf das Nichtvorliegen von Tatsachen beruft, kann die Feststellungslast aber nur dann treffen, wenn der Gegner (hier also Frau M3 bzw. die Kläger) substantiiert Tatsachen und Umstände vorgetragen hat, die für das Vorliegen des Positivums sprechen (vgl. BFH-Beschluss vom 08.04.1993 X B 22/92, BFH/NV 1994, 180 und BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 1331). Hierfür ist insbesondere die Erwägung maßgebend, dass dem "Beweisverderber" oder "Beweisvereitler" aus seinem Verhalten kein Vorteil entstehen darf (BFH-Beschluss vom 07.04.2003 V B 28/02, BFH/NV 2003, 1195). Würde man von der Finanzbehörde verlangen, den Beweis für die Missachtung der Mittelvorsorgepflicht ohne Mitwirkung des Haftungsschuldners zu erbringen, wäre eine Haftungsinanspruchnahme wegen dieser steuerlichen Verpflichtung nahezu ausgeschlossen. Einen solchen substantiierten Tatsachenvortrag nebst Nachweisen sind die Kläger jedoch schuldig geblieben. Dieser Umstand führt zu dem für die Kläger nachteiligen Schluss des Gerichtes, dass ausreichend Vermögen vorhanden war und Frau M3 keine Mittel für die Zahlung der hier streitigen Umsatzsteuervorauszahlung bereitgehalten hat.

Nach Aktenlage muss zudem davon ausgegangen werden, dass die E GmbH über ausreichende Mittel verfügt hat, um die Umsatzsteuerschuld für Dezember 2001 am 10.02.2002 vollständig zu tilgen bzw. um zuvor Rücklagen zu bilden. Denn es wurde weder von Frau M3 noch von den Klägern vorgetragen, und es ist auch aus anderen Umständen nicht ersichtlich, dass der Geschäftsbetrieb der E GmbH bis Ende Januar 2002 eingestellt wurde und eine Gewerbeabmeldung erfolgte. Somit hat die E GmbH offensichtlich über laufende Einnahmen verfügt, die für die Steuerentrichtung hätten eingesetzt werden müssen. Frau M3 selber hat auf Seite 4 des Schriftsatzes vom 13.06.2006 vorgetragen, dass ihr keine weiteren Gläubiger und fällige Verbindlichkeiten der E GmbH bekannt gewesen seien.

Die Pflichtverletzung in Form der nicht erfolgten Vermögensvorsorge erfolgte auch grob fahrlässig. Die Verpflichtung zur Vorsorge für spätere Steuerzahlungen gehört zu den grundlegenden steuerlichen Pflichten, deren Erfüllung auch von einer steuerlich nicht speziell ausgebildeten Geschäftsführerin erwartet werden kann.

Die Pflichtverletzung von Frau M3 war auch ursächlich für die Nichtrealisierbarkeit der Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 2001.

Auch der Höhe nach ist die Inanspruchnahme von Frau M3 bzw. deren Rechtsnachfolgern nicht zu beanstanden. Eine Reduzierung der Haftungssumme nach dem Grundsatz der anteiligen Tilgung kommt nicht in Betracht, da nach Aktenlage keine Anhaltspunkte für Zahlungsschwierigkeiten der GmbH bestehen. Nach den Angaben von Frau M3 bestanden außer den hier streitigen Steuerrückständen keine Verbindlichkeiten gegenüber anderen Gläubigern. Die GmbH war daher in der Lage, die fälligen Steuerverbindlichkeiten zu begleichen.

Der Inanspruchnahme in Höhe des vom Beklagten im Wege der Schätzung ermittelten Vorauszahlungssolls von 15.338,76 € für Dezember 2001 steht auch die von Frau M3 im Klageverfahren vorgelegte Voranmeldung, die lediglich eine Zahllast von 9.255,75 € ausweist, nicht entgegen. Unabhängig von der etwaigen Anwendung des § 166 AO kann der

von Frau M3 vorgelegten Voranmeldung nicht gefolgt werden. Die Voranmeldung wurde erst am 22.7.2005 erstellt, das heißt zu einem Zeitpunkt, zu dem Frau M3 bereits seit langem als Geschäftsführerin abberufen worden war und nach eigenen Angaben keine Unterlagen der E GmbH mehr besaß. Anhand welcher Unterlagen die im Klageverfahren eingereichte Voranmeldung erstellt wurde, ist weder ersichtlich noch vorgetragen. Unterlagen, die eine Überprüfung der erklärten Werte auf ihre Schlüssigkeit zuließen – insbesondere eine Gewinnermittlung –, liegen nicht vor. Angesichts dieser Umstände ist die Höhe der Vorauszahlung für Dezember 2001 weiterhin im Wege der Schätzung (§ 162 AO) zu ermitteln. Die Höhe der Schätzung des Beklagten ist dabei nicht zu beanstanden. Die Schätzung von Umsätzen in Höhe von 200.000 DM ist angesichts der bis Oktober 2001 bereits erklärten Umsätze von ca. 2,5 Mio. DM und der Vorsteuer nicht als überhöht anzusehen.

Da die Voraussetzungen des Haftungstatbestandes vorliegen, stand die Inanspruchnahme von Frau M3 als Haftungsschuldner gemäß § 191 Abs. 1 AO im Ermessen des Beklagten. Auch insoweit stellt sich der angefochtene Haftungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung als rechtmäßig dar. 68

Nach § 102 Satz 1 FGO kann eine Ermessensentscheidung des Beklagten durch das Gericht nur daraufhin überprüft werden, ob die in § 5 AO festgelegten gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist. Das Gericht ist nicht befugt, eine eigene Entscheidung an die Stelle der Entscheidung des Beklagten zu setzen. Wegen dieser Befugnis und Verpflichtung des Gerichts zur Überprüfung behördlicher Ermessensentscheidungen, die dem Gericht keinen Raum für eigene Ermessenserwägungen lässt, muss die Ermessensentscheidung der Behörde im Haftungsbescheid, spätestens aber in der Einspruchsentscheidung, begründet werden (vgl. §§ 121 Abs. 1, 126 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO). Die Entscheidung muss die wesentlichen Gründe wiedergeben, insbesondere erkennen lassen, dass die Finanzbehörde im konkreten Einzelfall das Für und Wider einer Inanspruchnahme abgewogen hat. 69

Bei Zugrundelegung dieses Maßstabs hat der Beklagte sein Ermessen in nicht zu beanstandender Weise ausgeübt. 70

Das gilt zunächst für das Entschließungsermessen. Wegen der dem Steuergläubiger im öffentlichen Interesse obliegenden Aufgabe, die geschuldeten Abgaben nach Möglichkeit zu erheben, kann der Erlass eines Haftungsbescheids bei Uneinbringbarkeit der Steuerschuld nur unter ganz außergewöhnlichen Umständen ermessensfehlerhaft sein. Derartige Umstände liegen nicht vor. 71

Was das Auswahlermessen angeht, so waren mangels weiterer etwaig neben der Klägerin in Haftung zu nehmender Personen keine weiteren Erwägungen anzustellen. 72

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 73