
Datum: 16.01.2014
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 2880/10 L
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2014:0116.9K2880.10L.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Haftungsbescheide über Lohnsteuer 11/2008 u.a. sowie über Körperschaftsteuer 2003 u.a., jeweils vom 22.03.2010 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.06.2010, werden nach Maßgabe der Entscheidungsgründe geändert. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Kläger zu 60 v.H. und der Beklagte zu 40 v.H.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist die Haftungsinanspruchnahme des Klägers für rückständige Lohnsteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer der ST GmbH (ST GmbH). 1 2

Die ST GmbH ist mit notariellem Vertrag vom 13.10.1994 gegründet worden; ihr Unternehmensgegenstand bestand in der Verwaltung und Vermietung von Immobilien sowie in deren Errichtung und Verkauf. Die Anteile an der ST GmbH wurden je zur Hälfte vom Kläger und von der Ehefrau des Herrn CU (CU) gehalten. Zu Geschäftsführern der ST GmbH 3

waren seit der Gründung der Kläger und CU bestellt. Die ST GmbH übte ihre Tätigkeit in Räumlichkeiten des Privathauses des Klägers aus. Der Kläger schied im Jahr 2009 aus der Geschäftsführung der ST GmbH aus (Eintrag im Handelsregister am 25.08.2009). Die steuerliche Beratung der ST GmbH erfolgte zunächst durch Frau Steuerberaterin M, ab dem 21.08.2008 durch Herrn Steuerberater D.

Nachdem ab dem 29.12.2008 von Gläubigern der ST GmbH zu Lasten von Konten der ST GmbH bei den ...banken A und B zahlreiche Pfändungs- und Überweisungsbeschlüsse ausgebracht worden waren, kündigte die Hauptgläubigerin der ST GmbH, die ...bank A, mit Schreiben vom 01.04.2009 ihr Kreditengagement gegenüber der ST GmbH und stellte Forderungen in Höhe von 1.280.196,75 € fällig. 4

Die ST GmbH stellte daraufhin am 14.04.2009 beim Amtsgericht N einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen. Mit Beschluss vom 15.04.2009 bestellte das Amtsgericht N einen vorläufigen Insolvenzverwalter über das Vermögen der ST GmbH. Dieser stellte im Rahmen einer gutachterlichen Stellungnahme vom 12.05.2009 fest, dass die ST GmbH unter Zerschlagungsgesichtspunkten am 15.04.2009 über ein Aktivvermögen von 1.075.345,00 € (insbesondere in Form von Eigentumswohnungen in X und A) verfügte, dem Verbindlichkeiten in Höhe von 2.284.364,63 € (darin enthalten Verbindlichkeiten gegenüber der Finanzverwaltung in Höhe von 82.277,05 €) gegenüberstanden. Da die ST GmbH nach den Feststellungen des vorläufigen Insolvenzverwalters lediglich über eine die Kosten des Insolvenzverfahrens nicht deckende freie Masse von 151,00 € verfügte, lehnte das Amtsgericht N den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der ST GmbH mit Beschluss vom 12.06.2009 ab. Wegen der Einzelheiten wird auf die gutachterliche Stellungnahme des vorläufigen Insolvenzverwalters vom 12.05.2009 und auf die Beschlüsse des Amtsgerichts N vom 15.04.2009 und vom 12.06.2009 Bezug genommen. Am 17.01.2013 ist die ST GmbH wegen Vermögenslosigkeit im Handelsregister gelöscht worden. 5

Bereits im Jahre 2008 hatte bei der ST GmbH eine Betriebsprüfung betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2004 und eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung hinsichtlich der die Jahre 2005 und 2006 sowie bezüglich der Voranmeldungszeiträume IV/2007 bis III/2008 stattgefunden. Nach den Feststellungen des Umsatzsteuer-Sonderprüfers (s. Anlage 1 zum Bericht vom 09.12.2008 über die Umsatzsteuer-Sonderprüfung) bestanden nach Durchführung der Betriebsprüfung für die Jahre 2002 bis 2004 und nach Durchführung der Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Jahre 2005 und 2006 sowie für die Voranmeldungszeiträume IV/2007 bis III/2008 Umsatzsteuer-Rückstände der ST GmbH für die Jahre 2005 und 2006 sowie für die Voranmeldungszeiträume I/2007 bis III/2008 in Höhe von insgesamt 65.842,85 €. Ferner bestanden Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerrückstände für die Jahre 2003 und 2004 (einschließlich Nebenleistungen) in Höhe von insgesamt 13.644,23 €. Wegen der Einzelheiten wird auf den Bericht vom 09.12.2008 über die Umsatzsteuer-Sonderprüfung verwiesen. 6

Lohnsteuer-Anmeldungen reichte die ST GmbH zuletzt für die Monate November 2008 bis Januar 2009 ein; für die Monate Februar 2009 bis Januar 2010 ergingen auf Schätzungen beruhende Lohnsteuer-Festsetzungen. In der Zeit vom 16.06.2009 bis zum 23.09.2009 fand bei der ST GmbH zudem eine Lohnsteuer-Außenprüfung für den Prüfungszeitraum 01.01.2006 bis 31.05.2009 statt. Nach den Feststellungen des Prüfers ergaben sich keine Änderungen gegenüber den vorangemeldeten Beträgen. Er hob daher mit Bescheid vom 05.10.2009 den Vorbehalt der Nachprüfung für die Lohnsteuer-Anmeldungen betreffend den 7

Zeitraum vom 01.01.2006 bis zum 31.05.2009 auf. Wegen der Einzelheiten wird auf den Bericht über die Lohnsteuer-Außenprüfung vom 30.09.2009 und auf den Bescheid vom 05.10.2009 verwiesen.

Am 21.04.2009 setzte der Beklagte eine Umsatzsteuer-Vorauszahlung für IV/2008 in Höhe von 38.000,00 € zzgl. eines Verspätungszuschlages von 1.170,00 € fest; diesen Betrag erhöhte er mit Bescheid vom 14.10.2009 auf 40.007,54 €. Mit Bescheid vom 09.02.2010 setzte der Beklagte die Umsatzsteuer für 2008 auf 36.773,69 € fest; unter Berücksichtigung einer bereits erfolgten Umsatzsteuer-Erstattung von 6.661,56 € ergab sich ein Nachzahlungsbetrag von 43.435,25 € zzgl. Säumniszuschlägen in Höhe von 3.500,00 € (= insgesamt 46.935,25 €).

8

In der Zeit von Juli 2009 bis März 2010 setzte der Beklagte auf der Grundlage geschätzter Besteuerungsgrundlagen zudem eine Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung für 2009 sowie Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für das erste und zweite Quartal 2009 und für die Monate Juli 2009 bis Dezember 2009 in Höhe von insgesamt 35.340,00 € nebst Verspätungszuschlägen in Höhe von insgesamt 1.930,00 € fest. Mit Bescheiden vom 14.05.2010 bzw. 18.05.2010 hob der Beklagte die Verspätungszuschläge zu den Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheiden für die Monate Juli 2009, August 2009 und Oktober bis Dezember 2009 in Höhe von insgesamt 1.200,00 € wieder auf.

9

Nachdem dem Beklagten bekannt geworden war, dass die ST GmbH in der Zeit von August bis November 2009 noch in erheblichem Umfang Einnahmen aus der Veräußerung von Immobilien erzielt hatte, erließ er am 22.03.2010 gegenüber CU einerseits einen Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer (nebst Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer, Verspätungszuschlägen und Säumniszuschlägen) für die Voranmeldungszeiträume November 2008 bis Januar 2010 über einen Betrag von insgesamt 16.669,05 € und andererseits einen Haftungsbescheid betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer (Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag 2003 und 2004, Umsatzsteuer 2003 bis 2008 und Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für die Zeiträume I/2009 und II/2009 sowie Juli bis Dezember 2009 nebst Säumniszuschlägen, Zinsen und Verspätungszuschlägen) über einen Betrag von insgesamt 122.215,05 €. Für den letztgenannten Haftungsbescheid legte er als Haftungszeitraum die Zeit vom 17.11.2008 bis 19.03.2010 und eine geschätzte Haftungsquote von 75 % der ausstehenden Beträge zugrunde.

10

Am gleichen Tage erließ der Beklagte gegenüber dem Kläger einen Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer (nebst Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer, Verspätungszuschlägen und Säumniszuschlägen) für die Voranmeldungszeiträume November 2008 bis Juli 2009 über einen Betrag von insgesamt 9.189,05 € und betreffend Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag 2003 und 2004, Umsatzsteuer 2003 bis 2008 und Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für die Zeiträume I/2009 und II/2009 sowie Juli 2009 (nebst Säumniszuschlägen, Zinsen und Verspätungszuschlägen) über einen Betrag von insgesamt 107.844,00 €. Die gegenüber der Haftungsinanspruchnahme des CU geringeren Beträge resultierten daraus, dass der Beklagte im Hinblick auf das am 25.08.2009 im Handelsregister eingetragene Ausscheiden des G aus der Geschäftsführung der ST GmbH die Haftung auf den Zeitraum bis zum 25.08.2009 begrenzte. In Bezug auf die Haftung wegen Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer legte der Beklagte ebenfalls eine geschätzte Haftungsquote von 75 % zugrunde.

11

Dabei wurden Tilgungen in Höhe von insgesamt 9.757,53 €, die im Haftungszeitraum durch Umbuchungen vorgenommen worden sind, bei der Ermittlung der Haftungsbeträge für den Kläger und für CU nicht berücksichtigt.

12

- Sowohl der Kläger als auch CU (unter dem Aktenzeichen 9 K 2879/10 L) haben nach erfolglosen Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung jeweils vom 29.06.2010) gegen die Haftungsbescheide Klage erhoben. 13
- Im Verlaufe des Klageverfahrens hat der Kläger Unterlagen über die in der Zeit ab dem 01.04.2009 vereinnahmten Kaufpreiszahlungen aus dem Verkauf von Eigentumswohnungen in Höhe von insgesamt 1.327.041,17 € vorgelegt. Die Kaufpreistraten hatte die ST GmbH in vor dem Haftungszeitraum abgeschlossenen Darlehensverträgen an die das Bauträgergeschäft der ST GmbH finanzierenden ...banken A und B abgetreten; zudem waren im Grundbuch der betreffenden Objekte Grundschulden zugunsten der ...banken eingetragen. Wegen der Einzelheiten wird auf die den Zahlungen zugrunde liegenden vertraglichen Vereinbarungen Bezug genommen. 14
- Der Kläger hat während des Klageverfahrens zudem Unterlagen nachgereicht, aus denen sich entnehmen lässt, dass die ST GmbH nur noch in den Monaten November und Dezember 2008 Lohnzahlungen an den Arbeitnehmer E (bis November 2008) und an die Arbeitnehmerin V (bis Dezember 2008) geleistet hat. Der Kläger hat ferner Kontoauszüge über die für die ST GmbH bei den ...banken A und B geführten Konten vorgelegt, die belegen, dass die ST GmbH in der Zeit vom 17.11.2008 bis zum 01.04.2009 aus Darlehensauszahlungen, aus Mieteinnahmen und aus Einlagen ihrer Gesellschafter Mittel in Höhe von ca. 272.000,00 € vereinnahmt hat. Zudem ist den Aufstellungen zu entnehmen, dass sich die Höhe der Verbindlichkeiten der ST GmbH gegenüber Dritten zum 15.04.2009 auf ca. 2.352.000,00 € (Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten: ca. 1.513.000 €; Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen: ca. 672.000,00 €; sonstige Verbindlichkeiten: ca. 17.000,00 €; Darlehensverbindlichkeit gegenüber CU ca. 150.000,00 €) und zum 19.03.2010 auf ca. 1.028.000,00 € (Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten ca. 189.000,00 €; Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen: ca. 672.000,00 €; sonstige Verbindlichkeiten: ca. 17.000,00 €; Darlehensverbindlichkeit gegenüber CU ca. 150.000,00 €) belief. 15
- Zur Begründung seiner Klage macht der Kläger im Wesentlichen geltend, die Höhe der vom Beklagten zugrunde gelegten Steuerausfälle betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer erscheine zweifelhaft, denn die Beträge beruhten offenbar zum Teil auf Schätzungen. Spätestens am 29.12.2008 (Eingang des ersten Pfändungs- und Überweisungsbeschlusses bei der ...bank A) habe bei der ST GmbH keine Geschäftstätigkeit mehr stattgefunden, da diese zahlungsunfähig gewesen sei. Noch im August 2008 sei – wie sich aus einem Urteil des Landgerichts N betreffend eine Honorarforderung des Steuerberaters D ergebe - eine Insolvenzreife der ST GmbH nicht zu erkennen gewesen. Nach diesem Zeitpunkt hätten Zahlungsbewegungen nur noch im Zusammenhang mit Abwicklungsmaßnahmen und mit der Vereinnahmung von Immobilienkaufpreisen stattgefunden, die bereits zuvor an die finanzierenden Banken abgetreten gewesen seien. Dabei seien alle Zahlungsvorgänge unbar durchgeführt worden, denn die ST GmbH habe lediglich über zwei Geschäftskonten bei den ...banken A und B, nicht aber über eine Barkasse verfügt. 16
- Die vereinbarten Kaufpreise für die im Haftungszeitraum noch im Bestand der ST GmbH vorhandenen Immobilienobjekte hätten nicht in vollem Umfang realisiert werden können, da die Objekte zum Teil noch nicht vollständig fertiggestellt bzw. mangelbehaftet gewesen seien. Soweit die ST GmbH innerhalb des vom Beklagten zugrunde gelegten Haftungszeitraums Zahlungen an Dritte geleistet habe, habe es sich ausschließlich um die Weiterleitung vereinnahmter Kaufpreiszahlungen für Immobilien an die finanzierenden Banken gehandelt; andere Gläubiger seien nicht befriedigt worden. Da für die ausgekehrten Beträge 17

durchgängig Sicherungsrechte bzw. Abtretungen zugunsten der finanzierenden Banken vorgelegen hätten, hätten die vereinnahmten Kaufpreise nicht als freie Masse für Steuerzahlungen zur Verfügung gestanden. Angesichts dessen könne dem Kläger kein Verstoß gegen den Grundsatz der anteiligen Tilgung vorgeworfen werden.

Während die ST GmbH zunächst überwiegend das klassische Bauträgergeschäft, also den Erwerb von Grundstücken, deren Bebauung mit Eigentumswohnanlagen und die umsatzsteuerfreie Veräußerung von Eigentumswohnungen betrieben habe, habe sie in den Jahren 2007 und 2008 zudem für zwei private Investoren (Herrn W und Herrn H) drei Mehrfamilienhäuser auf im Eigentum der Auftraggeber stehenden Grundstücken errichtet. In Bezug auf die Nichtabführung der daraus resultierenden Umsatzsteuer für 2007 und 2008 liege zwar möglicherweise ein Pflichtverstoß vor. Jedenfalls bei der Ermittlung der Tilgungsquote dürften die durch den umsatzsteuerfreien Verkauf der anderen Objekte (Eigentumswohnungen) vereinnahmten Mittel jedoch nicht berücksichtigt werden, da die Bestellung der Grundschulden und die Abtretung der Kaufpreisforderungen an die Banken in Bezug auf diese Objekte nicht pflichtwidrig gewesen sei. Im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarungen habe der Kläger davon ausgehen können, dass es nicht zum Anfall von Umsatzsteuer kommen würde, weil ursprünglich geplant gewesen sei, ausschließlich umsatzsteuerfreie Geschäfte durchzuführen. Zum Anfall von Umsatzsteuer sei es erst durch die - einen Ausnahmefall darstellende - Errichtung der Mehrfamilienhäuser für die Bauherren W und H gekommen. Bei der Ermittlung der Haftungsquote für die Umsatzsteuer-Verbindlichkeiten könne daher nur auf die in diesem Geschäftsbereich zu tilgenden Verbindlichkeiten und die in diesem Geschäftsbereich vorhandenen Mittel abgestellt werden.

Es fehle ferner an einem Verschulden des Klägers, weil die Geschäftsführer der ST GmbH zunächst die Steuerberaterin M mit der Überwachung der Zahlungspflichten der ST GmbH beauftragt hätten. Nachdem sich Anfang bzw. Mitte 2008 herausgestellt habe, dass diese nicht zuverlässig gearbeitet habe, hätten die Geschäftsführer ihrer Überwachungsverpflichtung genügt und den Steuerberater D mit den Aufgaben betraut. Dieser habe seine Tätigkeit für die ST GmbH jedoch eingestellt, nachdem sich die ST GmbH geweigert habe, dessen überhöhte Honorarforderungen zu begleichen. Im Gegenzug habe der Steuerberater D es bis zur Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters abgelehnt, die Unterlagen der ST GmbH herauszugeben.

Während des Klageverfahrens hat der Beklagte die Umsatzsteuer für 2009 mit Bescheid vom 21.02.2011 auf 18.810,00 € festgesetzt; unter Berücksichtigung bis zu diesem Zeitpunkt entstandener Säumniszuschläge in Höhe von 7.135,50 € ergab sich ein Nachzahlungsbetrag von 25.945,50 €.

Am 10.04.2013 hat in der Sache ein Erörterungstermin, am 28.11.2013 und am 16.01.2014 haben in der Sache Termine zur mündlichen Verhandlung stattgefunden. Wegen der Einzelheiten wird auf die Protokolle verwiesen.

Der Kläger beantragt,

die Haftungsbescheide vom 22.03.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.06.2010 aufzuheben,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

26

die Klage abzuweisen.

Er verweist zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung vom 29.06.2010 und macht ergänzend geltend, der Kläger habe schuldhaft gehandelt, denn er habe seiner Verpflichtung zur laufenden Überwachung des Geschäftsverkehrs nicht genügt. Bei rechtzeitiger Erfüllung der Pflichten der ST GmbH zur Abgabe von Steuererklärungen bzw. Voranmeldungen und zur Entrichtung der festgesetzten Steuerbeträge wären insbesondere die auf die älteren Veranlagungszeiträume entfallenden Steuerbeträge realisierbar gewesen. Die von der ST GmbH in der Zeit vom 01.04.2009 bis zum 08.03.2010 vereinnahmten Kaufpreiszahlungen in Höhe von 1.327.014,17 € hätten anteilig zur Begleichung der Steuerschulden verwendet werden müssen. 27

Entscheidungsgründe 28

Die zulässige Klage ist nur zum Teil begründet. Die angefochtenen Haftungsbescheide sind insoweit rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), als der Haftungsbescheid für Lohnsteuer einen 813,50 € und der Haftungsbescheid für Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer einen 83.462,76 € übersteigenden Haftungsbetrag ausweist. 29

I. Der Beklagte hat den Kläger dem Grunde nach zu Recht als Haftungsschuldner in Anspruch genommen. 30

1. Der Geschäftsführer einer GmbH haftet gem. § 69 Satz 1, § 34 i.V.m. § 191 der Abgabenordnung (AO), soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihm auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden; die Haftung umfasst gem. § 69 Satz 2 AO auch die infolge der Pflichtverletzung zu zahlenden Säumniszuschläge. Da Haften i.S. des § 191 AO das Entstehenmüssen für eine fremde Steuerschuld bedeutet, setzt eine Haftungsinanspruchnahme zunächst voraus, dass eine Steuerschuld oder der Anspruch auf eine steuerliche Nebenforderung entstanden ist und (zumindest) im Zeitpunkt des Erlasses des Haftungsbescheides noch besteht (BFH-Urteil vom 12.10.1999 VII R 98/98, BStBl II 2000, 486). Die Haftung nach § 69 AO hat Schadensersatzcharakter, d. h. eine Haftung kommt nur in Betracht, wenn zwischen der Pflichtverletzung und dem Steuerausfall als dem auszugleichenden Schaden ein Kausalzusammenhang besteht. 31

Dabei stellt die Nichtabführung einzubehaltender und anzumeldender Lohnsteuer zu den gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten (§ 38 Abs. 3, § 41a des Einkommensteuergesetzes - EStG-) nach ständiger Rechtsprechung regelmäßig eine jedenfalls grob fahrlässige Verletzung der Pflichten eines GmbH-Geschäftsführers dar. Reichen die dem Geschäftsführer zur Verfügung stehenden Mittel zur Befriedigung der arbeitsrechtlich geschuldeten Löhne (einschließlich des in ihnen enthaltenen Steueranteils) nicht aus, so darf der Geschäftsführer die Löhne nur entsprechend gekürzt auszahlen und muss aus den dadurch übrig bleibenden Mitteln die auf die gekürzten (Netto-)Löhne entfallende Lohnsteuer an das FA abführen (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. Urteile vom 26.07.1988 VII R 83/87, BStBl II 1988, 859, und vom 06.03.1990 VII R 63/87, BFH/NV 1990, 756; BFH-Beschluss vom 21.12.1998 VII B 175/98, BFH/NV 1999, 745). 32

Stehen dem Geschäftsführer der GmbH keine ausreichenden Zahlungsmittel zur Begleichung aller Schulden der GmbH zur Verfügung, so liegt in Bezug auf die Haftung wegen Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer nach dem von der Rechtsprechung entwickelten Grundsatz der anteiligen Tilgung nur insoweit ein pflichtwidriges Verhalten vor, als der 33

Geschäftsführer nicht den Betrag an den Fiskus abführt, der bei gleichmäßiger Befriedigung aller Gläubiger auf den Steuergläubiger entfallen wäre (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Urteile vom 26.08.1992 VII R 50/91, BStBl II 1993, 8, und vom 28.11.2002 VII R 41/01, BStBl II 2003, 337). Die in der nicht fristgerechten Entrichtung liegende objektive Pflichtwidrigkeit indiziert dabei den gegenüber dem Geschäftsführer zu erhebenden Schuldvorwurf (BFH-Beschluss vom 25.07.2003 VII B 240/02, BFH/NV 2003, 1540, m.w.N.).

2. Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall hat der Beklagte den Kläger dem Grunde nach zu Recht gem. § 69 AO i.V.m. § 34 Abs. 1 AO als Haftungsschuldner in Anspruch genommen. Der Kläger hat in seiner Eigenschaft als gesetzlicher Vertreter der ST GmbH i.S.d. § 34 Abs. 1 Satz 1 AO die ihm obliegende Pflicht zur Entrichtung der Steuern aus den von ihm verwalteten Mitteln der ST GmbH (vgl. § 34 Abs. 1 Satz 2 AO) verletzt, indem er es versäumt hat, dafür zu sorgen, dass die auf die Lohnzahlungen entfallenden Lohnsteuerbeträge an den Beklagte abgeführt und die übrigen Steuerverbindlichkeiten in gleichem Umfang getilgt wurden wie die Verbindlichkeiten gegenüber Dritten. 34

a. Soweit der Kläger geltend gemacht hat, er sei zu Unrecht als Haftungsschuldner in Anspruch genommen worden, weil er die Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten der ST GmbH Steuerberaterin M bzw. dem Steuerberater D überlassen habe, so vermag dies den Kläger nicht zu entlasten, da er in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der GmbH die Pflicht gehabt hätte, sich durch laufende Überwachung davon zu überzeugen, dass die hier in Frage stehenden Steuerschulden auch tatsächlich gezahlt wurden (vgl. BFH-Urteil vom 30.08.1994 VII R 101/92, BStBl II 1995, 278 m.w.N.; BFH-Beschluss vom 12.05.2009 VIII B 266/08, BFH/NV 2009, 1589). 35

b. Entgegen der Ansicht des Klägers ist seine Haftung für die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerverbindlichkeiten der ST GmbH ferner nicht deshalb ausgeschlossen, weil ihm aufgrund der zugunsten der ...banken A und B vorgenommenen Abtretungen und grundpfandrechtlichen Sicherungen keine hinreichenden Mittel mehr zur Schuldentilgung zur Verfügung standen. Denn nach der vom Senat für zutreffend gehaltenen BFH-Rechtsprechung können sich gesetzliche Vertreter oder Verfügungsbefugte nicht auf das Fehlen von Mitteln zur Tilgung von Steuerrückständen berufen, wenn dieses Unvermögen seine Ursache in der Vorausabtretung von Forderungen an andere Gläubiger hat. Hierzu hat der BFH wiederholt entschieden, dass durch solche Vorausabtretungen - sei es im Ganzen (Globalzession), sei es im Einzelfall (bezogen auf bestimmte Verkäufe) - die Verpflichtungen des gesetzlichen Vertreters weder objektiv noch subjektiv begrenzt oder eingeschränkt werden (vgl. zur Globalzession BFH-Urteile vom 26.04.1984 V R 128/79, BStBl II 1984, 776, und zur Einzelabtretung vom 14.07.1987 VII R 188/82, BStBl II 1988, 172). Dieser Grundsatz beruht letztlich auf der Erwägung, dass es sich bei der Pflicht zur Tilgung von Steuerverbindlichkeiten um Verpflichtungen öffentlich-rechtlicher Natur handelt, die nicht durch privatrechtliche Abmachungen abbedungen werden können (so BFH-Urteil vom 13.09.1988 VII R 35/85, BFH/NV 1989, 139; BFH-Beschluss vom 30.12.2004 VII B 145/04, BFH/NV 2005, 665; FG Berlin, EFG 2004, 707; vgl. auch BFH-Beschluss vom 04.05.2004 VII B 318/03, BFH/NV 2004, 1323; unklar BFH-Urteil vom 12.05.1987 VII R 156/84, BFH/NV 1988, 74). Soweit hiervon abweichend Sicherungsrechte in der Rechtsprechung haftungsbegrenzend berücksichtigt worden sind (s. dazu BFH-Urteile vom 28.11.2002 VII R 41/01, BStBl II 2003, 337, und vom 16.12.2003 VII R 77/00, BStBl II 2005, 249), ist dies offenbar darauf zurückzuführen, dass die in Haftung genommenen Personen die Vereinbarungen über die Gewährung der Sicherungsrechte nicht selbst abgeschlossen, sondern im Zeitpunkt der Aufnahme ihrer Tätigkeit für die GmbH bereits vorgefunden haben. 36

Bei Anwendung dieser Grundsätze ist die dem Kläger obliegende Pflicht zur Entrichtung der Steuern aus den von ihm verwalteten Mitteln der ST GmbH nicht dadurch eingeschränkt, dass die Erlöse aus dem Verkauf der Eigentumswohnungen bereits vor Beginn des Haftungszeitraumes an die das Bauträgergeschäft finanzierenden ...banken abgetreten worden sind. Da die vorgenannte Rechtsprechung generell sicherstellen will, dass die den gesetzlichen Vertreter obliegenden öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen eingehalten werden, kommt es auch nicht in Betracht, in Bezug auf die einzelnen Sicherungsmaßnahmen zu prüfen, ob ihre Vereinbarung etwa deshalb nicht pflichtwidrig sein könnte ist, weil nach der im Zeitpunkt des Abschlusses der Sicherungsvereinbarung bestehenden und für die Zukunft zu prognostizierenden Vermögens- und Ertragslage damit zu rechnen ist, dass die GmbH ihre Verpflichtung zur Entrichtung fälliger Steuern trotz der Sicherungsabtretung erfüllen wird (in diesem Sinne BFH-Urteil vom 05.03.1991 VII R 93/88, BStBl II 1991, 678; Haunhorst, DStR 2003, 197; Rüsken in Klein, AO, § 69 Rz. 56 und Jatzke in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 69 AO Rz. 30). Eine solche Prüfung wäre nicht nur praktisch kaum zu bewältigen, sie widerspräche auch den nach dem Grundsatz der anteiligen Tilgung anzulegenden Maßstäben, denn hierbei ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ebenfalls nicht auf die Liquiditätsverhältnisse zu den jeweiligen Zahlungs- und Steuerfälligkeitzeitpunkten abzustellen, sondern eine überschlägige Ermittlung für den gesamten Haftungszeitraum vorzunehmen (vgl. BFH-Beschluss vom 17.12.1999 VII B 83/99, BFH/NV 2000, 1068; BFH-Urteil vom 11.07.1999 VIII R 81/87, BStBl II 1990, 357) Die Berücksichtigung einer vermeintlichen Tilgungsvordringlichkeit bestimmter Zahlungsverpflichtungen und die Feststellung einer gebotenen Tilgungsreihenfolge würde die Berechnung demgegenüber mit unübersehbaren Ausnahmen und Komplikationen belasten (so auch BFH-Beschlüsse vom 04.05.2004 VII B 318/03, BFH/NV 2004, 1363, und vom 30.12.2004 VII B 145/04, BFH/NV 2005, 665).

Dementsprechend erscheint es auch nicht angezeigt, für einzelne Geschäftsbereiche des Unternehmens – wie vorliegend die Erstellung der Mehrfamilienhäuser für die Bauherren W und H – eine gesonderte Berechnung der aus diesem Geschäftsbereich resultierenden Steuerverbindlichkeiten (hier: Umsatzsteuer für 2007 und 2008) und der aus diesem Geschäftsbereich stammenden, für die Erfüllung der Steuerverbindlichkeiten verfügbaren (weil nicht abgetretenen) Mittel vorzunehmen. Dies gilt umso mehr, als eine konkrete Zuordnung entsprechender Steuerverbindlichkeiten zu dem einen oder anderen Geschäftsbereich insbesondere im Bereich der Lohn- und Ertragsteuer (z.B. wegen Zweifelfragen bei der Zuordnung des Betriebsausgabenabzugs von Gemeinkosten oder bei Vorliegen von Verlustausgleichsbeschränkungen) häufig nicht möglich sein wird. Soweit der Kläger schließlich geltend macht, die Abtretung der Erlöse aus dem umsatzsteuerfreien Verkauf der Eigentumswohnungen sei jedenfalls deshalb nicht pflichtwidrig gewesen, weil bereits im Zeitpunkt der Abtretung festgestanden habe, dass diese Geschäfte nicht zur Entstehung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten führen konnten, vermag auch dies nicht zu überzeugen, da das Entstehen einer Steuerlast im Bereich der Ertragsteuer (z.B. aufgrund nicht abziehbarer Aufwendungen im Sinne von § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 5 EStG, wegen der Nichtbenennung von Zahlungsempfängern gem. § 160 AO, wegen des Eingreifens der Zinsschranke nach § 8a KStG i.V.m. § 4h EStG) auch dann nicht ausgeschlossen ist, wenn das Geschäft wirtschaftlich mit einem Verlust abgeschlossen wird.

38

c. Die Pflichtverletzung des Klägers war auch kausal für den Eintritt des Haftungsschadens, denn die ST GmbH hat die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nur zu einem geringen Teil erfüllt.

39

II. Die Haftung des Klägers ist der Höhe nach jedoch wie folgt zu begrenzen:

40

1. Die den Haftungsbescheiden zugrunde gelegten Steuerforderungen sind – wovon die Beteiligten inzwischen übereinstimmend ausgehen – überhöht und daher wie folgt zu vermindern: 41
- a. In Bezug auf die Lohnsteuer ist unter Berücksichtigung der vom Kläger vorgelegten Unterlagen davon auszugehen, dass letztmalig im November 2008 Lohnzahlungen an die Arbeitnehmer E und V und im Dezember 2008 an die Arbeitnehmerin V vorgenommen worden sind. Dementsprechend bleibt es für den Monat November 2008 beim Ansatz der vom Beklagten im Haftungsbescheid erfassten Beträge von 465,30 € (Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) zzgl. 16,00 € Säumniszuschlägen; für den Monat Dezember 2008 sind für die Arbeitnehmerin V Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer in Höhe von insgesamt 320,20 € (s. die exemplarische vorgelegte Lohnabrechnung für Mai 2008) zzgl. 12,00 € Säumniszuschläge zu erfassen. Da die Pflicht zur Einbehaltung von Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer bei der Auszahlung von Löhnen auf die noch in den Monaten November und Dezember 2008 ausgezahlten Löhne an die Arbeitnehmer E und V beschränkt war, ist von einer Haftung des Klägers nur hinsichtlich des Betrages von insgesamt 813,50 € auszugehen. 42
- Für die darüber hinaus von der ST GmbH angemeldeten bzw. vom Beklagten festgesetzten Lohnsteuerbeträge fehlt es demgegenüber an einer Pflichtverletzung des Klägers betreffend die Einbehaltung von Lohnsteuer bei Auszahlung von Löhnen, da insoweit tatsächlich keine Löhne mehr gezahlt worden sind. Dieser Umstand ist für die im Haftungsbescheid für die Monate November 2008 bis Mai 2009 angesetzten Beträge auch zugunsten des Klägers zu berücksichtigen. Denn die Festsetzungen entfalten gegenüber dem Kläger keine Drittwirkung nach § 166 AO (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 28.03.2001 VII B 213/00, BFH/NV 2001, 1217; a.A. FG Köln vom 13.10.2011, EFG 2012, 195), weil sie bis zum Ausscheiden des Klägers aus der Geschäftsführung des ST GmbH (Eintragung im Handelsregister am 25.08.2009) noch nach § 164 Abs. 2 AO geändert werden konnten (der Vorbehalt der Nachprüfung wurde erst mit Verfügung vom 05.10.2009 aufgehoben). Es besteht ferner keine Bindung des Klägers an die überhöhten Festsetzungen für die Monate Juni und Juli 2009, denn diese standen im Zeitpunkt der Entscheidung durch den Senat mangels Abgabe von Lohnsteueranmeldungen und mangels einer Anzeige der ST GmbH nach § 41a Abs. 1 Satz 4 EStG gem. den §§ 168 Satz 1, 164 Abs. 4 Satz 1, 169 Abs. 2 Nr. 2, 170 Abs. 2 Nr. 1 AO noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Eine Haftungsinanspruchnahme für die auf die Voranmeldungszeiträume Februar 2009 bis Juli 2009 entfallenden Verspätungszuschläge erscheint dementsprechend nicht mehr ermessensgerecht (§§ 152 Abs. 2 Satz 1, 131 AO). 43
- b. In Bezug auf die Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer ist der Beklagte insoweit von überhöhten Steuerbeträgen ausgegangen, als er unberücksichtigt gelassen hat, dass die Umsatzsteuer für 2009 mit Jahressteuerbescheid vom 21.02.2011 auf 18.810,00 € herabgesetzt worden ist. Da von diesem Betrag auf die Zeit der Geschäftsführertätigkeit des Klägers ein Teilbetrag von (7/12 von 18.810,00 € =) 10.972,50 € entfällt, sind die im Haftungsbescheid erfassten Umsatzsteuerbeträge für 2009 (Vorauszahlung 7/2009; erstes und zweites Quartal 2009) in Höhe von insgesamt 20.947,50 € um 9.975,00 € herabzusetzen. Diese Herabsetzung war auch noch zu berücksichtigen, da die Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer 2009 im Zeitpunkt der Entscheidung durch den Senat wegen der Abgabe der Umsatzsteuererklärung für 2009 im Jahre 2011 gem. den §§ 168 Satz 1, 164 Abs. 4 Satz 1, 169 Abs. 2 Nr. 2, 170 Abs. 2 Nr. 1 AO noch nicht abgelaufen war. Zudem hätte berücksichtigt werden müssen, dass der in Ansatz gebrachte Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Juli 2009 in Höhe von 160,00 € mit Bescheid vom 18.05.2010 und damit vor der Entscheidung über den Einspruch gegen den Haftungsbescheid 44

aufgehoben worden ist. Die vom Beklagten zugrunde gelegte Summe der Steuerverbindlichkeiten von 143.793,19 € ist daher um (9.975,00 € + 160,00 € =) 10.135,00 € auf 133.658,19 € zu vermindern.

2. Die sich aus dem Grundsatz der anteiligen Tilgung ergebende Haftungsquote veranschlagt der Senat mit 65 % der zu entrichtenden Steuerverbindlichkeiten. 45

a. Dabei geht der Senat davon aus, dass die ST GmbH im Haftungszeitraum mit Verbindlichkeiten in Höhe von insgesamt ca. 2.774.000,00 € belastet war. Denn nach den vom Kläger vorgelegten Unterlagen bzw. dem Bericht des vorläufigen Insolvenzverwalters war die ST GmbH, obwohl sie in der Zeit vom 17.11.2008 bis zum 15.04.2009 bereits Verbindlichkeiten gegenüber den ...banken A und B in Höhe von ca. 272.000,00 € getilgt hatte, am 15.04.2009 noch mit Verbindlichkeiten von insgesamt ca. 2.352.000,00 € belastet. Zudem bestanden im Haftungszeitraum Steuerverbindlichkeiten in Höhe von ca. 150.000,00 € (ca. 145.000,00 € Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer; ca. 5.000,00 € Lohnsteuer). 46

b. Auf den Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten in Höhe von ca. 2.774.000,00 € hat die ST GmbH insgesamt Tilgungsleistungen in Höhe von ca. 1.771.000,00 € erbracht. Dies folgt zum einen daraus, dass sich die nicht gegenüber dem Fiskus bestehenden Verbindlichkeiten der ST GmbH bis zum 19.03.2010 von ca. 2.624.000,00 € auf ca. 1.028.000,00 € vermindert hatten und daher im Umfang von ca. 1.596.000,00 € Tilgungen erfolgt sein müssen. Zum anderen hat die ST GmbH durch Umbuchungen Steuerschulden in Höhe von ca. 10.000,00 € getilgt und nach dem 19.03.2010 noch Einnahmen aus dem Verkauf von Eigentumswohnungen in Höhe von ca. 165.000,00 € (Kaufpreiszahlungen V, F und J) erzielt, die aufgrund der mit den ...banken getroffenen Sicherungsabreden nicht zur Tilgung der Steuerschulden zur Verfügung standen. Dabei erscheint es sachgerecht, auch die von der ST GmbH nach dem Ausscheiden des Klägers aus der Geschäftsführung vereinnahmten Beträge in die Berechnung einzubeziehen, da durch die – während der Geschäftsführertätigkeit des Klägers getroffenen - Sicherungsvereinbarungen die Grundlage dafür gelegt wurde, dass die Einnahmen aus dem Verkauf der Eigentumswohnungen nicht für die Tilgung der Steuerverbindlichkeiten verfügbar waren. 47

c. Nach Maßgabe dieser Berechnungsgrundlagen ergibt sich eine Pflicht zur anteiligen Tilgung der insgesamt bestehenden Verbindlichkeiten der ST GmbH im Umfang von (1.771.000,00 € von 2.774.000,00 € =) 63,84 %. Angesichts der mit den vorgenannten Berechnungen verbundenen Unsicherheiten, die auf den fehlenden detaillierten Angaben des Klägers zum Zahlungsverhalten der ST GmbH beruhen, hält es der Senat dabei für sachgerecht, den Prozentsatz auf 65 % aufzurunden. 48

3. Bei Anwendung der Haftungsquote von 65 % hätten die im Haftungszeitraum zu tilgenden Steuerbeträge von 143.415,52 € (offene Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer etc.: 133.658,19 €; tatsächlich getilgte Beträge in Höhe von 9.757,33 €) in Höhe eines Betrages von (65 % von 143.415,52 € =) 93.220,09 € getilgt werden müssen; nach Abzug der tatsächlich von der ST GmbH durch Umbuchungen geleisteten Tilgungen in Höhe von 9.757,33 € verbleibt mithin für den Kläger ein Haftungsbetrag von 83.462,76 €. 49

4. Die Haftung wegen Lohnsteuer u.a. ist danach von 9.189,05 € auf einen Betrag von 813,50 € und die Haftung wegen Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer u.a. von 107.844,00 € auf einen Betrag von 83.462,76 € herabzusetzen. 50

III. Anhaltspunkte dafür, dass der Beklagte das ihm gem. § 191 Abs. 1 Satz 1 AO zustehende Entschließungs- oder Auswahlermessen unzutreffend ausgeübt haben könnte, sind nicht ersichtlich. Insbesondere hat er CU als Mitgeschäftsführer der ST GmbH ebenfalls als Haftungsschuldner in Anspruch genommen.	
IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.	52
V. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.	53
VI. Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO im Hinblick auf die Frage zuzulassen, ob privatrechtlich vereinbarte Sicherungsrechte bei der Ermittlung der Haftungsquote nach dem Grundsatz der anteiligen Tilgung generell unberücksichtigt zu lassen sind oder ob eine auf bestimmte Geschäftsbereiche eines Unternehmens beschränkte Berücksichtigung der Sicherungsrechte möglich ist.	54
