
Datum: 02.07.2024
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 4 V 408/24
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2024:0702.4V408.24.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Vollziehung des Haftungsbescheides vom 12.10.2023 wird bis einen Monat nach Bekanntgabe der Entscheidung über den Einspruch vom 27.10.2023 oder einer anderweitigen Erledigung des Einspruchsverfahrens ausgesetzt.

Der Antragsgegner trägt die Kosten des Verfahrens.

Dieser Beschluss ist unanfechtbar (§ 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung).

Gründe:

- I. 1
- Streitig ist, ob ein Haftungsbescheid von der Vollziehung auszusetzen ist. 2
- Im Jahr 2006 wurde die X GmbH (im Folgenden: Steuerschuldnerin) gegründet (Amtsgericht B, HRB xxx1). Geschäftsführer waren zunächst die Antragstellerin und I E und ab dem Jahr 2013 die Antragstellerin und L N . Mit Beschluss vom xx.07.2014 verlegte die Steuerschuldnerin ihren Sitz nach O (Amtsgericht O, HRB xxx2) und firmierte als Y GmbH. L N wurde ebenfalls am xx.07.2014 als Geschäftsführer abberufen. Der Ort der Geschäftsleitung blieb in P. 3

Die Antragstellerin war ferner geschäftsführende Gesellschafterin der A GbR ([...]) und der Z GmbH (zuletzt HRB xxx3, Amtsgericht F).

Im Zusammenhang mit der Errichtung eines ... in O erbrachte die A GbR verschiedene Planungsleistungen, aus welchen sie Vergütungsansprüche gegenüber der Steuerschuldnerin und der Z GmbH herleitete (Bl. 21 GA 4 V 2187/23). Die Steuerschuldnerin machte Gegenansprüche gegenüber der A GbR geltend (Bl. 13 GA 4 V 2187/23). Ab 2013 kam es zu Verrechnungen zwischen den Gesellschaften. So verrechnete die – durch die Antragstellerin vertretene – A GbR gegenüber der Steuerschuldnerin eine Abschlagforderung in Höhe von 390.000 EUR mit „Entnahmen der Gesellschafter W M und L N“ in Höhe von 385.858,27 EUR (Schreiben vom 04.02.2013), eine Forderung in Höhe von 138.568,20 EUR mit Verbindlichkeiten der Steuerschuldnerin (Schreiben vom 31.03.2018) und eine Forderung in Höhe von 1.375.476,51 EUR mit einer Forderung der Steuerschuldnerin gegenüber der T GmbH in Höhe von 35.143,95 EUR (Schreiben vom 31.03.2018, Bl. 2, 12 und 17 GA 4 V 2187/23).

5

Die – durch die Antragstellerin vertretene – Steuerschuldnerin verrechnete eine Forderung in Höhe von 5.337,38 EUR mit einer Gegenforderung der U GmbH sowie eine Forderung in Höhe von 32.603,24 EUR mit einer Gegenforderung der A GbR (Schreiben vom 31.03.2018, Bl. 9 und 13 GA 4 V 2187/23). Außerdem vereinbarten die A GbR und die Steuerschuldnerin die Stundung einer Forderung der A GbR in Höhe von 1.375.476,51 EUR (Schreiben vom 29.12.2017, Bl. 7 GA 4 V 2187/23). Die Z GmbH vereinbarte mit der Steuerschuldnerin, dass die Forderungen der Z GmbH in Höhe von 393.988,01 EUR größtenteils verjährt seien und nicht mehr geltend gemacht werden (Vereinbarung vom 23.08.2018, Bl. 19 GA 4 V 2187/23).

6

Im März 2023 hörte der Antragsgegner die Antragstellerin zu einer Inhaftungnahme für Steuerschulden der Steuerschuldnerin unter Beifügung des Berechnungsbogens zur Ermittlung der Haftungssumme (Berechnungsbogen) an.

7

Nachdem die Antragstellerin mehrfach unter Hinweis auf ihre Krebserkrankung Fristverlängerung beantragt hatte, nahm der Antragsgegner die Antragstellerin mit Haftungsbescheid vom 12.10.2023 nach §§ 34, 69 der Abgabenordnung – AO – in Höhe von insgesamt 193.167,59 EUR in Haftung. Eine schuldhafte Pflichtverletzung der Antragstellerin sei darin zu sehen, dass sie die Umsatzsteuer 2013 und die Körperschaftsteuer 2020 nicht entrichtet habe. Da keine außergewöhnlichen Umstände gegen den Erlass eines Haftungsbescheides ersichtlich seien, sei der Erlass eines Haftungsbescheides ermessensgerecht. Ein Auswahlermessen sei nicht auszuüben, da für den Haftungszeitraum ab dem 08.01.2015 keine weiteren Haftungsschuldner in Betracht kommen. Die Haftungssumme für den Haftungszeitraum vom 08.01.2015 (früheste Fälligkeit) bis zum Erlass des Haftungsbescheides am 12.10.2023 setzte sich – ausweislich des angefügten Kontoauszugs – wie folgt zusammen:

8

Steuerart	Zeitraum	Fällig	Betrag	Säumniszuschlag
KSt	2020	31.10.2022	18.367,00	2.202,00
SolZ KSt	2020	31.10.2022	1.010,18	120,00
USt	2013	08.01.2015	53.709,28	66.002,50

9

USt	2013	23.11.2017	27.863,13	19.773,50
USt Zinsen	2013	23.11.2017	4.120,00	-
Summe			105.069,59	88.098,00
Gesamtsumme			193.167,59	

Die Antragstellerin legte Einspruch ein und beantragte Aussetzung der Vollziehung. Sie machte geltend, dass sie keine anderen Gläubiger bevorzugt befriedigt habe. Die Steuerschuldnerin habe über keine liquiden Mittel verfügt. Es seien lediglich Verrechnungen vorgenommen worden. Zum Nachweis legte die Antragstellerin Verrechnungsvereinbarungen, einen Kontoauszug der Bank B mit einem Endsaldo zum 31.08.2015 von 0 EUR, betriebswirtschaftliche Auswertungen der Steuerschuldnerin für die Jahre 2015 bis 2022 sowie den ausgefüllten Berechnungsbogen zur Ermittlung der Haftungssumme vor. 10

Der Antragsgegner lehnte den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung mit Schreiben vom 31.10.2023 ab. Das Einspruchsverfahren ist noch nicht abgeschlossen. 11

Einen bereits im Oktober 2023 gestellten gerichtlichen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung hat der Senat unter Hinweis auf das Erfordernis einer vorherigen Ablehnung durch das Finanzamt nach § 69 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung – FGO – abgelehnt (Beschluss vom 23.02.2024, 4 V 2187/23). In diesem Verfahren hat die Antragstellerin eine eidesstattliche Versicherung ihrer Mitarbeiterin E H vorgelegt, in welcher diese versichert, dass der Steuerschuldnerin keine liquiden Mittel zur Verfügung gestanden hätten. Die Steuerschuldnerin habe weder einen Kassenbestand noch ein eigenes Konto gehabt. Das letzte eigene Konto sei im September 2015 geschlossen worden (Bl. 53 GA 4 V 2187/23). 12

Am 01.03.2024 hat die Antragstellerin erneut einen gerichtlichen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gestellt. Sie betont unter Bezugnahme auf die bereits vorgelegten Unterlagen erneut, dass sie keine anderen Gläubiger bevorzugt befriedigt habe, da der Steuerschuldnerin keine liquiden Mittel zur Verfügung gestanden hätten. 13

Die Antragstellerin beantragt, 14

die Vollziehung des Haftungsbescheides vom 12.10.2023 auszusetzen. 15

Der Antragsgegner beantragt, 16

den Antrag abzulehnen. 17

Zur Begründung führt er an, dass die Antragstellerin lediglich exemplarische Belege vorgelegt und hierdurch das Fehlen von liquiden Mitteln nicht nachgewiesen habe. Die eidesstattliche Versicherung könne nicht berücksichtigt werden, da sie nicht vor einer dazu legitimierten Behörde abgegeben worden sei. Von der Vollziehung auszusetzen sei lediglich ein Betrag von 137.863,14 EUR. Denn auf der Grundlage der vorgelegten Unterlagen ergebe sich eine Haftungsquote von 35,17 % und damit ausgehend von den noch offenen Steuerforderungen von 193.167,59 EUR ein zu tilgender Betrag in Höhe von 67.937,47 EUR. Wegen der Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 04.12.2023 Bezug genommen (vgl. GA 4 V 18

II.	19
Der Antrag ist begründet. Bei summarischer Prüfung ist die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheides vom 12.10.2023 ernstlich zweifelhaft, da nach Aktenlage jedenfalls offen ist, ob die Antragstellerin gegen den Grundsatz der anteiligen Tilgung verstoßen hat.	20
1. Auf Antrag kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung ganz oder teilweise aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Nach der Rechtsprechung bestehen ernstliche Zweifel, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben den für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage oder Unklarheiten in der Beurteilung von Tatfragen bewirken. Dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen, wird dabei nicht vorausgesetzt (BFH-Beschluss vom 19.02.2024 VII B 40/23 (AdV), BFH/NV 2024, 527).	21
2. Ausgehend von diesen Grundsätzen ist die Vollziehung des angefochtenen Haftungsbescheides auszusetzen, da bei summarischer Prüfung ernstliche Zweifel an seiner Rechtmäßigkeit bestehen.	22
a) Nach § 69 Abs. 1 AO haften die in den §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten u.a. nicht oder nicht rechtzeitig erfüllt werden. Bei der Haftung für Umsatz- und Körperschaftsteuer ist der Grundsatz der anteiligen Tilgung zu beachten, der dem Umstand Rechnung trägt, dass die haftungsrechtliche Inanspruchnahme eines gesetzlichen Vertreters einen auf dessen schuldhafte Pflichtverletzung zurückzuführenden Vermögensschaden voraussetzt. Ein Vertreter handelt deshalb nicht pflichtwidrig, wenn er die Entrichtung fälliger Steuern unterlässt, weil hierzu keine finanziellen Mittel vorhanden sind. Jedoch darf er in Kenntnis der Unzulänglichkeit der evtl. noch vorhandenen Zahlungsmittel keinen Gläubiger einseitig bevorzugen, vielmehr ist von ihm zu verlangen, dass er eine möglichst gleichmäßige Befriedigung sämtlicher Gläubiger sicherstellt. Zur Berechnung der Tilgungsquote sind die im Haftungszeitraum bestehenden Gesamtverbindlichkeiten den auf diese Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen gegenüberzustellen. Grundsätzlich unbeachtlich ist dabei, aus welchen Quellen die der Gesellschaft zur Begleichung der Rückstände zur Verfügung stehenden Mittel stammen. Es kann sich auch um Mittel handeln, die von den Gesellschaftern oder selbst vom Vertreter zur Verfügung gestellt worden sind. Es ist somit keine Haftungsvoraussetzung, dass der Steuerschuldner ein eigenes Konto unterhält, auf das der Vertreter Zugriff hat. Vielmehr ist es als ausreichend zu erachten, wenn der Primärschuldner bzw. dessen Vertreter die Möglichkeit hat, die Steuern durch Rückgriff auf anderes Vermögen bzw. durch Anweisung eines Dritten zu entrichten (BFH-Beschlüsse vom 11.11.2015 VII B 57/15, BFH/NV 2016, 372 und vom 28.06.2006 VII B 267/05, BFH/NV 2006, 1792). Auf Seiten der geleisteten Zahlungen sind in die Vergleichsrechnung auch die vom Finanzamt verrechneten Vorsteuerüberschüsse und sonstige Umbuchungen zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 07.11.1989 VII R 34/87, BStBl II 1990, 201; Nacke in Nacke, Haftung für Steuerschulden, Rn. 2.98). Die Berechnung der Haftungssumme ist zeitraumbezogen, d.h. hinsichtlich der vorhandenen Zahlungsverpflichtungen und der hierauf geleisteten Zahlungen ist auf den ganzen Haftungszeitraum abzustellen (BFH-Urteil vom 07.11.1989 VII R 34/87, BStBl II 1990, 201). Der Haftungszeitraum beginnt grundsätzlich mit dem Tag der Fälligkeit der ältesten	23

rückständigen Forderung (Nacke in: Nacke, Haftung für Steuerschulden, Rn. 2.98).

Für die tatsächlichen Voraussetzungen des Haftungsanspruchs trägt das Finanzamt grundsätzlich die objektive Beweislast (Feststellungslast). Dies gilt auch für die Feststellung, ob die Steuerrückstände in etwa in dem Verhältnis getilgt wurden, wie die anderen Verbindlichkeiten (BFH-Urteil vom 02.10.1986 VII R 190/82, BFH/NV 1987, 223). Andererseits ist der Steuerpflichtige verpflichtet, im Rahmen seiner Möglichkeiten an der Sachaufklärung mitzuwirken (BFH-Urteil vom 29.11.2006 I R 103/05, BFH/NV 2007, 1067). 24

b) Nach diesen Grundsätzen geht der Senat bei summarischer Prüfung und unter Berücksichtigung der grundsätzlich beim Antragsgegner liegenden Feststellungslast davon aus, dass die Antragstellerin nicht gegen den Grundsatz der anteiligen Tilgung verstoßen hat. 25

Zwar spricht im Grundsatz einiges dafür, dass auch die Verrechnung von Forderungen der Steuerschuldnerin als Tilgungsleistung in die Berechnung der Haftungsquote einzubeziehen ist (dazu aa). Gegen einen Pflichtverstoß spricht aber, dass auch bei Berücksichtigung dieser Forderungen (dazu bb) nicht von einer Benachteiligung des Fiskus ausgegangen werden kann (dazu cc). 26

aa) Die Verrechnung von Forderungen der Steuerschuldnerin ist als Tilgungsleistung anzusehen. Denn wie eine Zahlung führt auch die Verrechnung zur Erfüllung von Forderungen anderer Gläubiger (vgl. zur Aufrechnung § 389 des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB –, § 47 AO). Da nach den dargestellten Rechtsprechungsgrundsätzen unbeachtlich ist, aus welchen Quellen die verfügbaren Mittel stammen, kann es keinen Unterschied machen, ob die Gesellschaft Barmittel oder sonstige Aktiva – wie beispielsweise eigene Forderungen – zur Schuldentilgung einsetzt. Auch entspricht es ständiger Rechtsprechung, dass eine kausale Pflichtverletzung darin zu sehen sein kann, dass der Steuerschuldner aussichtsreiche Vollstreckungsmöglichkeiten des Finanzamts – wie beispielsweise eine Aufrechnungsmöglichkeit – vereitelt (BFH-Urteile vom 05.03.1991 VII R 93/88, BFHE 164, 203, BStBl II 1991, 678 und vom 25.04.1995 VII R 99-100/94, BFH/NV 1996, 97; FG Berlin, Urteil vom 30.10.1970 III 25/70, EFG 1971, 247). 27

Dabei kann der Senat offenlassen, ob eine Pflichtverletzung auch dann angenommen werden kann, wenn die Verrechnung – wie im Streitfall teilweise geschehen – nicht durch den Geschäftsführer für den Steuerschuldner, sondern durch den Inhaber der Gegenforderung – hier die A GbR – ausgesprochen wird. Denn im Streitfall besteht die Besonderheit, dass die Antragstellerin auf beiden Seiten jeweils als Geschäftsführerin tätig geworden ist. Auch spricht die Bezeichnung als „Verrechnungsvereinbarung“ dafür, dass die A GbR nicht einseitig die Aufrechnung erklärt, sondern vielmehr einvernehmlich und damit unter Mitwirkung der – durch die Antragstellerin vertretenen – Steuerschuldnerin eine Verrechnung vorgenommen worden ist. 28

Schließlich steht bei summarischer Prüfung einer Berücksichtigung der verrechneten Forderungen nicht entgegen, dass es dem Antragsgegner möglicherweise nicht gelungen wäre, sich durch Pfändung dieser Forderungen zu befriedigen. Insbesondere kann offenbleiben, ob den Drittschuldnern nach § 392 BGB die Möglichkeit zur Aufrechnung erhalten geblieben und mit einer Aufrechnung zu rechnen gewesen wäre. Denn nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs stehen hypothetische Kausalverläufe einer Pflichtverletzung grundsätzlich nicht entgegen (BFH-Urteile vom 26.01.2016 VII R 3/15, BFH/NV 2016, 893 und vom 22.10.2019 VII R 30/18, BFH/NV 2020, 711; vgl. auch FG Berlin, Urteil vom 30.10.1970 III 25/70, EFG 1971, 247). 29

bb) Bei summarischer Prüfung kann allerdings – auch bei Berücksichtigung der verrechneten Forderungen – nicht nachvollzogen werden, wie der Antragsgegner in seiner Berechnung vom 04.12.2023 auf eine Tilgungsleistung für sonstige Verbindlichkeiten in Höhe von insgesamt 3.202.892,72 EUR gekommen ist.

(1) Wie unter aa) dargestellt, ist zwar denkbar, dass Forderungen der Steuerschuldnerin, welche diese im Wege der Verrechnung zur Tilgung ihrer Schulden eingesetzt hat, als Tilgungsleistung angesehen werden. Dies gilt aber nur für eigene Forderungen der Steuerschuldnerin und nicht für die (Gegen-)Forderungen der A GbR oder Forderungen dritter Personen. 31

Nach Aktenlage sind folgende Forderungen der Steuerschuldnerin verrechnet worden: 32

- Forderung der Steuerschuldnerin gegenüber der U GmbH in Höhe von 5.337,38 EUR (Schreiben der Steuerschuldnerin vom 31.03.2018) ~~334~~ 33
- Forderung der Steuerschuldnerin gegenüber der A GbR in Höhe von 32.603,24 EUR (Schreiben der Steuerschuldnerin vom 31.03.2018) 35
- Forderung der Steuerschuldnerin gegenüber der T GmbH in Höhe von 35.143,95 EUR (Schreiben vom der A GbR vom 31.03.2018) 36
- Forderung der Steuerschuldnerin gegenüber der A GbR in Höhe von 138.568,20 EUR (Schreiben der A GbR vom 31.03.2018). 37

(2) Soweit die Steuerschuldnerin mit Gläubigern vereinbart hat, dass gegen sie, die Steuerschuldnerin, gerichtete Forderungen gestundet werden (Schreiben vom 29.12.2017) oder bereits verjährt sind (Schreiben vom 23.08.2018), kann hierin keine (vorrangige) Tilgung von sonstigen Verbindlichkeiten gesehen werden. 38

(3) Außerdem haben Verrechnungen vor Beginn des Haftungszeitraums – hier vor dem 08.01.2015 (Tag der Fälligkeit der ältesten rückständigen Forderung) – außer Betracht zu bleiben. Dies betrifft nach Aktenlage die Verrechnung durch die A GbR mit einer Forderung der Steuerschuldnerin (gegen ihre Gesellschafter) in Höhe von 385.858,27 EUR. 39

(4) Aus den unter (1) genannten Positionen ergeben sich durch Verrechnungen erbrachte Tilgungsleistungen in Höhe von insgesamt 211.652,77 EUR. 40

(5) Angesichts des Kontoauszugs der Bank B, welcher für die Steuerschuldnerin zum 31.08.2015 einen Endsaldo von 0 EUR ausweist und der eidesstattlichen Versicherung, in welcher eine kaufmännische Mitarbeiterin versichert, dass der Steuerschuldnerin keine liquiden Mittel zur Verfügung gestanden hätten, kann mit Blick auf die grundsätzlich beim Antragsgegner liegende Feststellungslast auch nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass die Steuerschuldnerin – neben den Verrechnungen – weitere Tilgungsleistungen erbracht hat. 41

(cc) Unter Berücksichtigung von Tilgungsleistungen in Höhe von 211.652,77 EUR hat die Antragstellerin den Fiskus nicht benachteiligt. Dabei geht der Senat – mangels anderweitiger Anhaltspunkte – von der Berechnung des Antragsgegners im Schriftsatz vom 04.12.2023 aus, wobei er anstelle der dort angesetzten Steuerschulden von 76.618,33 EUR die im Haftungsbescheid ausgewiesenen Steuerschulden in Höhe von insgesamt 193.167,59 EUR 42

berücksichtigt:

Steuerschulden	193.167,59
Übrige Verbindlichkeiten	3.549.795,21
Summe Gesamtverbindlichkeiten	3.742.962,80
Getilgte Steuerschulden	12.633,02
Getilgte übrige Verbindlichkeiten	211.652,77
Summe der getilgten Gesamtverbindlichkeiten	224.285,79
Tilgungsquote	6%
Pflichtgemäß zu tilgende Steuerschulden	11.574,99
Tatsächliche Tilgung der Steuerschulden	12.633,02
Haftungssumme	- 1.058,03

43

Der Senat weist darauf hin, dass die vorstehende Berechnung lediglich bei summarischer Prüfung ergangen ist. Die genaue Berechnung muss – ggf. unter Auswertung der vorgelegten Unterlagen (insbesondere der betriebswirtschaftlichen Auswertungen) – dem noch nicht abgeschlossenen Einspruchsverfahren vorbehalten bleiben.

44

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Beschwerde war nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen gemäß § 128 Abs. 3 i. V. m. § 115 Abs. 2 FGO nicht vorliegen.

45