Finanzgericht Düsseldorf, 14 K 4459/10 H(AO,U)

Datum:	23.10.2015
Gericht:	Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper:	Vorsitzender Richter am Finanzgericht …als Einzelrichter des 14. Senats
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	14 K 4459/10 H(AO,U)
ECLI:	ECLI:DE:FGD:2015:1023.14K4459.10H.AO.U.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand: 1

Der Kläger wendet sich gegen einen Haftungsbescheid für Steuerschulden der „X-B.V. & Co. KG“. Der Kläger und Herr A waren Geschäftsführer der „X-B.V.“, die wiederum Komplementärin der „X-B.V. & Co. KG“ war. 2

Den Gegenstand des Unternehmens der Steuerschuldnerin bildeten nach dem Gesellschaftsvertrag der Zusammenschluss von Spielern, die in verschiedene Spielgemeinschaften investieren, der Vertrieb von Anteilen der Gemeinschaften durch international tätige Vertriebsgesellschaften und die Durchführung sämtlicher damit zusammenhängender Geschäfte. 3

Die KG sollte nach dem von ihr ausgearbeiteten Vertragswerk und den allgemeinen Geschäftsbedingungen (Teilnahmebedingungen) auf den Zusammenschluss einer Vielzahl von Spielern in inländischen Spielgemeinschaften hinwirken und dazu mit den Spielern entsprechende Geschäftsbesorgungsverträge abschließen. Sie sollte die für die Spielgemeinschaften einzusetzenden Systemreihen (Zahlenkombinationen) entwickeln und den Mitspielern monatlich die Spielgemeinschaft(en), an der bzw. denen sie beteiligt sind, die Anzahl der Anteile, die je Spielgemeinschaft vom Spieler eingesetzt werden, und die Spielscheinnummern der für die jeweiligen Spielgemeinschaften eingesetzten Lottoscheine mitteilen. 4

5

Die Spielverträge mit den nationalen Lottogesellschaften sollten ein in den Niederlanden ansässiges Unternehmen, dessen Direktor der Kläger war, als Treuhänder abschließen und dabei 44,8 % der von den Spielern gezeichneten Anteilspreise einsetzen. Der verbleibende Teil von 55,2 % der Anteilspreise sollte der Steuerschuldnerin und ihren Beauftragten für die Spielevermittlung, die Serviceleistungen und die Konzeption zustehen. Der Treuhänder sollte die anfallenden Gewinne an sich auszahlen lassen und anteilig an die Mitspieler verteilen.

Tatsächlich wurden nur für rund 2 % der Einsätze der Spieler Lottoscheine ausgegeben. Im Übrigen erhielten die Spieler anteilig die Gewinne ausbezahlt, die angefallen wären, wenn mit einem zum Deutschen Lotto- und Totoblock gehörenden Unternehmen (Lottounternehmen) Spielverträge mit den Spielern mitgeteilten Zahlenkombinationen und Spielscheinnummern zustande gekommen wären. 6

Zwischen der KG und den Finanzbehörden war seit Beginn ihrer Tätigkeit im März 2000 – wie schon bei der Vorgängerfirma der KG – streitig, ob die Tätigkeit der KG als Veranstaltung einer Lotterie zu werten ist und dementsprechend der Lotteriesteuer unterliegt mit der Folge, dass keine Umsatzsteuerpflicht bestehe (so die Finanzbehörden) oder ob die KG umsatzsteuerpflichtig und damit vorsteuerabzugsberechtigt ist (so die KG). 7

Dabei war für den Erhebungszeitraum 01.03.2000 bis 30.11.2002 die Frage der Lotteriesteuerpflicht bereits Gegenstand einer finanzgerichtlichen Auseinandersetzung. Sowohl das Finanzgericht – FG – Köln (Urteil vom 16.11.2005 11 K 3095/04, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2006, 849, als auch der Bundesfinanzhof – BFH – (Urteil vom 02.04.2008 II R 4/06, Bundessteuerblatt Teil II – BStBl II – 2009, 735) bestätigten jeweils die Lotteriesteuerpflicht der KG. Nach dem tatsächlich verwirklichten Sachverhalt, der für die steuerliche Beurteilung maßgeblich sei, sei die KG als Veranstalter einer der Lotteriesteuer unterliegenden Lotterie anzusehen. Die dagegen von der KG eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde vom Bundesverfassungsgericht nicht zur Entscheidung angenommen (Beschluss vom 25.03.2010 1 BvR 3382/08). 8

Die dem streitgegenständlichen Haftungsbescheid zugrunde liegenden Steuerschulden betreffen die Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2007 sowie für das II. Quartal 2008. Für diese Zeiträume hatte die KG jeweils Vorsteuerbeträge angemeldet, die zu Erstattungsbeträgen führten. Diese Erstattungen wurden nicht ausgezahlt, sondern jeweils mit anderen Steuerschulden der KG (u.a. Lotteriesteuer) verrechnet. Im Zuge der Jahresveranlagung 2004 wurde der Vorsteueranspruch vom Beklagten nicht mehr anerkannt. Der gegen den entsprechenden Umsatzsteuerbescheid 2004 gerichtete Einspruch wurde mit bestandskräftiger Einspruchsentscheidung vom 02.03.2007 als unbegründet zurückgewiesen. Am 30.03.2007 reichte die KG eine vom Finanzamt als Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2 AO gewertete Umsatzsteuererklärung für 2004 ein. 9

Für die Voranmeldungszeiträume I-IV/2005 und I-III/2006 erließ der Beklagte im Mai 2007 geänderte Vorauszahlungsbescheide, mit denen die ursprünglich vorangemeldeten Vorsteuern zurückgefordert wurden. Weiterhin erließ er im Januar 2009 einen Jahressteuerbescheid 2007, mit dem er die vorangemeldeten Vorsteuern für 2007 zurückforderte. Dagegen legte die KG Einsprüche ein, über die mit Einspruchsentscheidungen vom 18.08.2010 entschieden worden ist. Die dagegen erhobenen Klage wurde mit Urteil des FG Düsseldorf abgewiesen (Urteil vom 16.05.2015, 5 K 3311/10). Die gegen die Entscheidung erhobene Nichtzulassungsbeschwerde wies der BFH mit Beschluss vom 27.12.2012 (V B 80/12) als unbegründet zurück. Eine dagegen gerichtete Verfassungsbeschwerde nahm das BVerfG nicht zur Entscheidung an (Beschluss vom 13.02.2015, 1 BvR 557/13). 10

Bereits mit Schreiben vom 18.12.2008 bat der Beklagte den Kläger zur Prüfung, ob und in welchem Umfang er als Haftungsschuldner für Steuerrückstände der KG seit dem 28.08.2008 in Anspruch genommen werden kann, um Beantwortung diverser Fragen zu den Vermögensverhältnissen der KG im Haftungszeitraum. Eine Beantwortung erfolgte nicht. 11

Unter dem 08.04.2009 (Übermittlung an den Bevollmächtigten) bzw. dem 07.05.2009 (Übermittlung an den Kläger) erließ der Beklagte gegenüber dem Kläger einen Haftungsbescheid, mit dem er ihn für Steuerschulden der KG i.H.v. … Euro gemäß §§ 191, 34, 69 der Abgabenordnung – AO - in Anspruch nahm. Der Haftungsbetrag betraf die Umsatzsteuer 2004, I-IV/2005, I-III/2006, 2007 und II/2008 nebst Verspätungs- und Säumniszuschlägen. 12

Zur Begründung führte er aus, dass der Kläger als Geschäftsführer der Komplementärin der KG mittelbar der Geschäftsführer der KG gewesen sei. Daher komme er neben der Komplementär-GmbH als Haftungsschuldner in Frage. 13

Es liege ein Steuerschaden durch Nichterfüllung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis vor. Zunächst seien im Umsatzsteuervoranmeldungsverfahren für die Jahre 2004 bis 2007 Vorsteuerbeträge angemeldet worden, die zu Steuererstattungen geführt hätten. Diese Erstattungen seien der Steuerpflichtigen im Wege der Verrechnung mit anderen Steuerschulden, unter anderem Lotteriesteuer, zugeflossen. Im Rahmen der Jahresveranlagungen 2004 sei der Vorsteueranspruch nicht weiter anerkannt worden. Ein entsprechend eingelegter Einspruch sei durch Einspruchsentscheidung abgelehnt worden. Für die Voranmeldungen des Jahres 2005 und für das 1. bis 3. Quartal 2006 sei der geltend gemachte Vorsteueranspruch ebenfalls nicht anerkannt worden. Gleiches gelte für die Jahreserklärung 2007. Entsprechende Rechtsbehelfe seien derzeit noch offen. Die Beträge seien auch mangels Aussetzung der Vollziehung offen und fällig. 14

Bei Zahlungsschwierigkeiten bestünden die Pflichtverletzung und das Verschulden darin, dass der Geschäftsführer Steuerschulden schlechter behandele als andere Verbindlichkeiten, denn es gelte der Grundsatz der anteiligen Tilgung. Der Geschäftsführer müsse die Steuerschulden nur aus den verwalteten Mitteln zahlen; würden diese Mittel zur Befriedigung sämtlicher Gläubiger nicht ausreichen, so sei er verpflichtet, das Finanzamt aus den verfügbaren Mitteln in etwa in dem gleichen Verhältnis zu bedienen wie die privaten Gläubiger. Benachteilige er das Finanzamt bei der Verteilung der verwalteten Mittel, hafte er mit dem Betrag, der dem Finanzamt bei gleichmäßiger Verteilung zugestanden hätte. 15

Der Haftungsschuldner sei wegen seiner Beweisnähe verpflichtet, im Rahmen des Angemessenen und Zumutbaren an der Sachverhaltsaufklärung zur Feststellung der Haftungsquote mitzuwirken. Komme er dieser Pflicht nicht nach, sei das Finanzamt zur Schätzung nach den vorhandenen und bekannten Unterlagen befugt. 16

Er sei vorliegend zur Schätzung der Tilgungsquote berechtigt, weil der Kläger die Anhörung vom 18.12.2008 nicht beantwortet habe. Ohne bessere Erkenntnis könne er von der Annahme ausgehen, dass der Haftungsschuldner im fraglichen Zeitraum über ausreichende Mittel zur Begleichung der rückständigen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis verfügt und deshalb seine Pflichten i.S.d. § 69 AO zumindest grob fahrlässig verletzt habe. Aus den vorliegenden Unterlagen sei nicht ersichtlich, dass sich die Gesellschaft bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerschulden in Zahlungsschwierigkeiten befunden habe. Daher werde davon ausgegangen, dass eine vollumfängliche Tilgung der Steuerschulden möglich gewesen sei. Somit sei die Verletzung dieser Zahlungspflicht durch den Kläger verschuldet und kausal für den eingetretenen Steuerschaden. 17

Das Entschließungsermessen, also die Frage, ob ein Haftungsschuldner in Anspruch genommen wird, sei bei der Erfüllung des Haftungstatbestandes in der Regel auf Null reduziert. Vorliegend seien zudem durch die Erhebungsstelle erfolglose Versuche unternommen worden, die Steuerschulden bei der Steuerschuldnerin selbst einzutreiben. Im Hinblick auf das bereits erfolglose Vorgehen gegen die Gesellschaft sei die Frage, ob ein Haftungsbescheid gegen den Kläger zu ergehen habe, zu bejahen. 18

Hinsichtlich des Auswahlermessens kämen neben dem Kläger die Komplementärin und Geschäftsführerin der Steuerschuldnerin – die „X-B.V." – sowie der zweite Geschäftsführer der geschäftsführenden Komplementärin – Herr A – in Betracht. Die „X-B.V." werde nicht in Haftung genommen, weil sie in den Niederlanden sitze. Es sei nicht erforderlich, eine Vollstreckung in das Ausland zu versuchen, wenn neben einem ausländischen Haftungsschuldner ein Inländer in Anspruch genommen werden könne. Zur ermessensfehlerfreien Darlegung sei insofern ein Hinweis auf den anderen Haftungsschuldner im Ausland ausreichend. 19

Neben dem Kläger sei auch Herr A in Haftung genommen worden, weshalb weitere Ausführungen zum Auswahlermessen entbehrlich seien. 20

Mit seinem am 08.05.2009 eingelegten Einspruch trug der Kläger vor, dass die Voraussetzungen einer Haftungsinanspruchnahme nicht vorliegen würden. 21

Er -der Kläger - sei als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH nicht zugleich Geschäftsführer der Steuerschuldnerin. Geschäftsführerin der KG sei die Komplementär-GmbH gewesen; die sich dabei aus § 34 Abs. 1 AO ergebenden Pflichten würden eigene steuerliche Pflichten der GmbH darstellen. Zwar sei die GmbH als juristische Person nicht selbst handlungsfähig, mit der Folge, dass ihre Pflichten wiederum von ihrem Geschäftsführer zu erfüllen seien. Dadurch werde dieser aber nicht zum Geschäftsführer der KG. Als potentieller Haftungsschuldner komme primär die GmbH in Betracht, erst sekundär deren Geschäftsführer. Diese Stufenfolge sei auch dann zu berücksichtigen, wenn der Primär-Haftende seinen Sitz im Ausland habe. 22

Dem Haftungsbescheid sei nicht zu entnehmen, dass die GmbH durch den für sie handelnden Kläger eine steuerliche Pflicht der KG verletzt habe. Für die streitbefangenen Jahre habe seit Jahren Streit darüber bestanden, ob die Umsätze der KG in den hier streitbefangenen Jahren der Lotteriesteuer unterliegen oder ob die KG zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze getätigt hat. Wenn man in diesem Punkt eine andere Auffassung als die Verwaltung vertrete, führe dies gerade nicht dazu, dass die abweichende Auffassung und Behandlung durch die Steuerpflichtige eine Pflichtverletzung darstelle. Denn die Auffassung der Steuerpflichtigen werde von mehreren Gutachten namhafter Steuerexperten gestützt. 23

Aus dem Haftungsbescheid ergebe sich nicht konkret, worin die Pflichtverletzung des Klägers liegen solle. Insbesondere könne eine Pflichtverletzung nicht in der Nichtverwendung „vorhandener Mittel" gesehen werden, da die streitbefangenen Erstattungsansprüche weisungswidrig und in vollem Umfang mit bestrittenen Steuerrückständen verrechnet worden seien. 24

Des Weiteren fehle es an einem Steuerschaden. Bei den geltend gemachten Steuerbeträgen handele es sich um von der KG geltend gemachte Vorsteuerbeträge, die jedoch nicht zur Auszahlung gekommen seien. Vielmehr seien die Erstattungsansprüche mit anderen Steuerrückständen der Steuerschuldnerin verrechnet worden, obwohl es an einer entsprechenden Tilgungsbestimmung der Steuerschuldnerin gefehlt habe. Würde man einen 25

Schaden bejahen, so sei dieser allein durch die eigenmächtige Verrechnung durch den Beklagten entstanden.

Mangels einer Pflichtverletzung stelle sich die Frage eines etwaigen schuldhaften Verhaltens des Klägers bezogen auf die vermeintliche Verletzung der steuerlichen Pflichten der KG nicht mehr. Es fehle zudem an der Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Steuerschaden. Auch der Grundsatz der anteiligen Tilgung könne nicht verletzt sein, weil die streitbefangenen Erstattungsansprüche weisungswidrig und in vollem Umfang mit bestrittenen Steuerrückständen der Steuerschuldnerin verrechnet worden seien. 26

Darüber hinaus sei die Inanspruchnahme ermessensfehlerhaft. Allein die Erfüllung des Haftungstatbestandes genüge entgegen der Ansicht des Beklagten nicht zur Inanspruchnahme des Haftenden. Beim Auswahlermessen habe der Beklagte nicht berücksichtigt, dass die GmbH als primäre Haftungsschuldnerin in Betracht komme. Ebenso wenig sei berücksichtigt worden, dass der behauptete Schaden allein durch die weisungswidrige Verrechnung entstanden sei. 27

Mit Einspruchsentscheidung vom 16.11.2010 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Der Kläger sei als Geschäftsführer der GmbH, die wiederum Geschäftsführerin der KG gewesen sei, mittelbar für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der KG verantwortlich gewesen. Er hafte wegen Verletzung seiner Steuerentrichtungspflichten. Zu den Pflichten eines Geschäftsführers gehöre es, fällige und nicht von der Vollziehung ausgesetzte Steuerforderungen zu begleichen. Dieser Pflicht sei er weder zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt noch später nachgekommen. Unerheblich sei, dass die einzelnen Umsatzsteuerforderungen nach ihrer Fälligkeit zeitweise von der Vollziehung ausgesetzt gewesen seien. In solchen Fällen sei spätestens im Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit von einer Tatbestandsverwirklichung auszugehen. Der Eintritt der tatsächlichen Fälligkeit nach Ablauf der im Aussetzungsverfahren gewährten Frist sei bei dieser Betrachtung ohne Belang. Darüber hinaus könne die Pflichtverletzung des Geschäftsführers auch dann vorliegen, wenn er ungeachtet der erkennbar entstehenden Steueransprüche für deren spätere Tilgung im Zeitpunkt der Fälligkeit keine Vorsorge treffe. Dabei könne ein bestimmtes pflichtgemäßes Verhalten auch schon vor der Entstehung der Steuerforderung geboten sein, wenn die Entstehung absehbar sei. So sei es vorliegend. Dem Kläger sei die von seiner bzw. der KG abweichende Rechtsauffassung der Finanzbehörden seit den Steuerfahndungsprüfungen in 1997 bzw. 1999 bekannt gewesen. Die Rechtauffassung der Finanzbehörden sei in den sich anschließenden Gerichtsverfahren vor dem FG Köln und dem BFH bestätigt worden. Vor diesem Hintergrund habe der Kläger als gewissenhafter Geschäftsführer damit rechnen müssen, dass die vorangemeldeten Vorsteuererstattungsbeträge zurückgefordert werden. Dieser Pflicht zur Abführung bzw. zur Bereithaltung von Mitteln zur Bezahlung der Umsatzsteuer für den Fall, dass die eingelegten Rechtsbehelfe gegen die Steuerfestsetzung erfolglos bleiben, habe der Kläger auch schuldhaft, nämlich zumindest grob fahrlässig verletzt. 28

Daran ändere nicht, dass sich der Kläger und die KG auf die Auskünfte namhafter Steuerrechtler hinsichtlich der Behandlung der Umsätze gestützt hätten. Denn diese Steuerrechtlicher hätten keine Garantie dafür übernommen, dass die Rechtsauffassung der KG zutreffe. Wenn sich der Kläger trotz der ihm bekannten abweichenden Rechtsauffassung der Finanzbehörden und der Gerichte in den Verfahren zur Lotteriesteuer der Erkenntnis verschlossen habe, dass auch in den Folgejahren die Verfahren zum Nachteil der KG ausgehen können, und es dementsprechend unterlassen habe, Mittelvorsorge für den Fall des Unterliegens zu treffen, handele er pflichtwidrig und grob fahrlässig. Die Pflichtverletzung 29

liege in der Nichterfüllung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis und der unterlassenen Mittelvorsorge.

Durch die nicht erfüllte Zahlung der Umsatzsteuer und der Nebenleistungen sei auch ein Schaden in Höhe des Steuerausfalls entstanden. Die Haftung erstrecke sich im Ergebnis auch in voller Höhe auf den festgesetzten Verspätungszuschlag und die festgesetzten Zinsen sowie auf die angefallenen Säumniszuschläge. 30

Die Pflichtverletzung des Klägers sei auch ursächlich für den Steuerausfall gewesen. Die diesbezüglichen Einwendungen des Klägers seien nicht nachvollziehbar. Die Verrechnung der Vorsteuerbeträge bedeute nicht, dass insoweit kein Schaden eingetreten sei. Durch die Verrechnungen seien seinerzeit die bestehenden Lotteriesteuerschulden der KG entsprechend gemindert worden. Für den Eintritt des Schadens spiele es keine Rolle, ob die nunmehr zurückgeforderten Vorsteuern der KG ausgezahlt oder im Wege der Verrechnung mit anderen Steuerschulden gutgebracht worden seien. Der Schaden liege darin, dass die jetzt zurückgeforderten Vorsteuerbeträge nicht beglichen worden seien. Damit sei auch nicht eine weisungswidrige Verrechnung durch den Beklagten, sondern die vom Kläger zu verantwortenden Nichtzahlung durch die KG schadensursächlich. 31

Die Inanspruchnahme des Klägers in voller Höhe sei auch unter Beachtung der Grundsätze der anteiligen Tilgung gerechtfertigt. Der Kläger habe die Haftungsanfrage vom 18.12.2008 zu den Liquiditäts- und Vermögensverhältnissen im Haftungszeitraum nicht beantwortet. Die Verletzung der Mitwirkungspflicht durch Schweigen oder eine ungerechtfertigte Weigerung, solche in seinem Wissensbereich liegenden Auskünfte zu erteilen, könne gegen den Kläger verwendet werden. 32

Der vom Kläger gegebene Hinweis auf Lotteriesteuerschulden in achtstelliger Höhe reicht für die Unmöglichkeit der Zahlungserfüllung nicht aus. Insofern habe bereits das FG Köln in seinem Beschluss betreffend die Aussetzung der Vollziehung des gegen den Kläger gerichteten Haftungsbescheides zur Lotteriesteuer festgestellt, dass trotz der Höhe dieser Steuern angesichts der der KG zugeflossenen Einnahmen ausreichend Mittel zur Begleichung dieser Schulden zur Verfügung gestanden hätten. Vorliegend bedeute die, dass aus diesen Mitteln auch ausreichende Mittel zur Begleichung der vergleichsweise geringen Vorsteuerrückforderungen hätten zurückgelegt werden können, zumal die nun zurückgeforderten Vorsteuerbeträge durch Verrechnung zur Verringerung der Lotteriesteuerschulden geführten hätten. Außerdem sei die KG offensichtlich auch in der Lage gewesen, ihre Verbindlichkeiten aus den der Vorsteuer zugrunde liegenden Rechnungen zu begleichen. Jedenfalls habe der Kläger nicht Gegenteiliges vorgetragen. Aus seiner mangelnden Mitwirkung habe er Beklagte deshalb zu Recht schlussfolgern dürfen, dass die KG über ausreichende Mittel zur vollständigen Begleichung der Steuerschulden verfügt habe bzw. bei der gebotenen Mittelvorsorge hätte verfügen können. 33

Der Haftungsbescheid lasse auch keine Ermessensfehler erkennen. Der Beklagte habe sich nicht vorrangig an die KG als Haftungsschuldnerin wenden müssen, da eine erfolgreiche Inanspruchnahme im Hinblick auf deren Auslandsansässigkeit von vornherein aussichtlos erschienen sei. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH hafte eine Komplementär-GmbH allenfalls neben dem Geschäftsführer der GmbH. Ebenfalls nach der ständigen Rechtsprechung des BFH reiche der Hinweis auf die Auslandsansässigkeit des Weiteren in Betracht kommenden Haftungsschuldners im Rahmen der Ermessensausübung aus, ohne dass es einer weiteren Begründung bedürfe. 34

35

Es bestünden auch keinerlei Zweifel mehr an der Lotteriesteuerpflicht der durch die Steuerschuldnerin getätigten Umsätze, nachdem die Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen worden sei.

Mit seiner am 14.12.2010 erhobenen Klage macht der Kläger weiter geltend, dass die Voraussetzungen für eine Haftung nicht vorliegen würden. Er wiederholt und vertieft sein bisheriges Vorbringen und trägt ergänzend vor, dass er - der Kläger - allenfalls als mittelbarer Haftungsschuldner in Betracht komme. Es müsste als Geschäftsführer der Komplementär GmbH eine steuerliche Pflicht der Komplementär GmbH verletzt haben und diese wiederum die steuerliche Pflicht der „X-B.V. & Co. KG“ als Steuerschuldnerin verletzt haben. Gerade wegen dieser nur mittelbaren Haftungskonstellation scheide eine Pflichtverletzung aus. Dies gelte vor allem im Hinblick darauf aus, dass er auf die Richtigkeit seiner Rechtsauffassung habe vertrauen dürfen. Darüber hinaus müsse auch bei der Haftungsinanspruchnahme berücksichtigt werden, dass im vom Beklagten angenommenen Haftungszeitraum keine umsatzsteuerfreien Umsätze mehr erwirtschaftet worden seien. Die Umsätze, aus denen der Vorsteuerabzug geltend macht worden sei, hätte vielmehr ausschließlich dem Zweck gedient, die Umsatzsteuerfreiheit der Umsätze vor dem Haftungszeitraum zu erstreiten. Die Vorsteuerbeträge hätten also nach dem Verwendungsbegriff des Europäischen Gerichtshofes im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Erwirtschaftung umsatzsteuerpflichtiger Umsätze gestanden. Insoweit stelle der Beklagte zu Unrecht auf die Umsatzsteuerfreiheit der der Lotteriesteuer unterliegenden Umsätze ab. 36

Der Kläger meint weiter, da die Voraussetzung für eine Haftungsinanspruchnahme schon dem Grunde nach nicht erfüllt seien, bedürfe es zum Grundsatz anteiliger Haftung keiner Darlegungen. Insbesondere sei insoweit eine Mitwirkung entbehrlich. 37

Schließlich leide die Haftungsinanspruchnahme an Ermessensfehlern. 38

In der mündlichen Verhandlung vom 23.10.2015 hat der Beklagte den Haftungsbescheid dahingehend geändert, dass die Haftungssumme auf … € reduziert wurde. 39

Der Kläger beantragt, 40

den Haftungsbescheid vom 08.04.2009 und die Einspruchsentscheidung vom 16.11.2010 in Gestalt der Änderung im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 23.10.2015 aufzuheben. 41

Der Beklagte beantragt, 42

die Klage abzuweisen. 43

Er nimmt Bezug auf seine Einspruchsentscheidung. 44

Wegen der weitere Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und der beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten Bezug genommen. 45

Entscheidungsgründe: 46

Die Klage ist unbegründet. 47

I. Nach der Teilrücknahme des Haftungsbescheids (dazu BFH-Urteil vom 06.08.1996 VII R 77/95, Bundessteuerblatt Teil II - BStBl. II 1997, 79; BFH-Beschluss vom 08.02.2008 VII B 156/07, Sammlung nicht amtlich veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2008, 48

967) in der mündlichen Verhandlung entscheidet das Gericht korrespondierend mit dem dementsprechenden Antrag des Klägers nur noch über den verbliebenen Haftungsbetrag von … €.

II. Die Klage ist unbegründet. Der Haftungsbescheid ist in Höhe des nach der Reduzierung verbliebenen Haftungsbetrages rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO). Die Haftungsinanspruchnahme des Klägers ist dem Grunde und der Höhe nach zu Recht erfolgt. 49

Wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner) kann durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden (§ 191 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung – AO -). Nach §§ 69, 34 AO haften die gesetzlichen Vertreter einer juristischen Person und die Geschäftsführer von nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen, wenn Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis in Folge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt (1. Alternative) oder nicht oder nicht rechtzeitig erfüllt werden (2. Alternative). Die Voraussetzungen dieses Haftungstatbestandes sind erfüllt. 50

1. Entgegen der Ansicht des Klägers hat der Beklagte zu Recht die zunächst im Voranmeldungsverfahren im Wege der Verrechnung ausgekehrten Vorsteuerüberschüsse zurückgefordert. 51

Nach § 4 Nr. 9 b Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes ? UStG ? sind Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen, von der Umsatzsteuer befreit. Dies hat zur Folge, dass für die mit diesen Umsätzen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen kein Vorsteuerabzug gegeben ist (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG) und zu Unrecht erstattete Beträge zurückgefordert werden können. Gegen die Rechtmäßigkeit der insoweit geänderten Steuerfestsetzungen bestehen keine Bedenken. Das Gericht schließt sich insoweit zunächst der Ansicht des BFH in der Entscheidung vom 02.04.2008 (II R 4/06, a. a. O.) an, dass die Tätigkeit der Steuerschuldnerin der Lotteriesteuer unterlag. Die entsprechenden Darlegungen des BFH macht sich das Gericht zu eigen. Mit der Nichtannahme der Verfassungsbeschwerde (BVerfG-Beschluss vom 25.03.2010, 1 BvR 3382/08) bestehen auch keine Bedenken gegen die Rechtmäßigkeit und die Verfassungswidrigkeit der im konkreten Streitfall einschlägigen Rechtsnorm (hier § 17 RennwLottG). Entgegen der Ansicht des Klägers steht der Rückforderung der Vorsteuerbeträge auch nicht entgegen, dass während der streitigen Veranlagungszeiträume, - unstreitig – keine der Lotteriesteuerpflicht unterliegenden Umsätze mehr ausgeführt wurden. Die diesbezüglichen Einwendungen des Klägers waren bereits Gegenstand der gegen die Steuerfestsetzungen gerichteten Verfahren vor dem FG Düsseldorf und des Bundesfinanzhofes. Das Gericht folgt den Ausführungen in den Entscheidungen des FG Düsseldorf vom 16.05.2012 (5 K 3311/10) und des BFH über die gegen die gegen die Entscheidung des FG Düsseldorf eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde vom 27.12.2012 (V B 80/12). Beide Gerichte haben die Rechtmäßigkeit der Rückforderungen dem Grunde nach bejaht und sich im Rahmen der Entscheidungen auch mit gemeinschaftrechtlichen Einwendungen auseinandergesetzt und sind zu dem Ergebnis gelangt, dass diese nicht durchgreifen. Auch die gegen diese Entscheidungen erhobene Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen (Beschluss vom 13.02.2015, 1 BvR 557/13). 52

Aufgrund der genannten Entscheidungen und der Bestandskraft der Umsatzsteuerfestsetzung 2004 ist der Kläger zudem nach § 166 AO mit Einwendungen gegen die Steuerfestsetzungen ausgeschlossen. Als Anfechtungsberechtigter Geschäftsführer muss er die bestandskräftig bzw. rechtskräftig gewordenen Festsetzungen 53

gegen sich gelten lassen. Dies Drittwirkung der Steuerfestsetzung gilt auch im Haftungsverfahren (vgl. Klein/Rüsken, § 166 AO, Rz. 1).

2. Der Kläger wurde auch zu Recht als Haftungsschuldner in Anspruch genommen. 54

a) Der Kläger gehört zu dem in § 34 Abs. 1 AO benannten Personenkreis. Er war im maßgeblichen Haftungszeitraum in seiner Eigenschaft als geschäftsführender Direktor gesetzlicher Vertreter der Komplementärin der Steuerschuldnerin. Die Komplementärin war Geschäftsführer der KG. Als juristische Person (eine niederländische B. V.) konnte die Komplementärin nur durch ihren gesetzlichen Vertreter handeln. Der Kläger war damit mittelbar (über die Komplementärin) für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der Steuerschuldnerin verantwortlich. Das Gericht folgt insoweit der st. Rspr., dass der Geschäftsführer einer Komplementärgesellschaft, die zur Geschäftsführung der KG berufen ist, persönlich als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden kann (vgl. FG Nürnberg, Urteil vom 12.06.2007 II 144/2004, - juris -; BFH-Urteil vom 09.07.1985 VII R 127/80, BFH/NV 1986, 65). 55

b) Aufgrund dieser Stellung hatte der Kläger insbesondere dafür zu sorgen, dass die Steuern aus Mitteln, die er verwaltet, entrichtet werden (§ 34 Abs. 1 Satz 2 AO). Im Streitfall haftet der Kläger wegen der Verletzung seiner Steuerentrichtungspflichten (§ 69 Satz 1 2. Alt. AO). Zu den Pflichten eines Geschäftsführers gehört es, fällige und nicht von der Vollziehung ausgesetzte Steuerforderungen zu begleichen. Dieser Pflicht ist der Kläger weder zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt noch später nachgekommen. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass die einzelnen Umsatzsteuer-Forderungen nach ihrer Fälligkeit zeitweise von der Vollziehung ausgesetzt waren. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist in solchen Fällen von einer Tatbestandsverwirklichung spätestens im Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit auszugehen. Der Eintritt der tatsächlichen Fälligkeit nach Ablauf der im Aussetzungsverfahren gewährten Frist ist bei dieser Betrachtung ohne Belang (BFH-Urteil vom 11.03.2004 VII R 19/02, BStBl II 2004, 967). Darüber hinaus kann die ? eine Haftung des Geschäftsführers voraussetzende Pflichtverletzung ? auch dann erfüllt sein, wenn er ungeachtet der erkennbar entstehenden Steueransprüche für deren spätere Tilgung im Zeitpunkt der Fälligkeit keine Vorsorge trifft. Dabei kann je nach den Umständen des Einzelfalls ein bestimmtes pflichtgemäßes Verhalten auch schon vor der Entstehung der Steuerforderung geboten sein, wenn die Entstehung absehbar war (BFH-Urteil vom 11.03.2004 VII R 19/02, a. a. O., m. w. N.). So ist es im Streitfall. Dem Kläger war die von seiner bzw. der Steuerschuldnerin abweichende Rechtsauffassung der Finanzbehörden bereits seit den Steuerfahndungsprüfungen in 1997 bzw. 1999 bekannt. Die Rechtsauffassung der Finanzbehörden wurde in den sich anschließenden Gerichtsverfahren vor dem FG Köln und dem BFH und letztlich auch dem Bundesverfassungsgericht bestätigt. Vor diesem Hintergrund musste der Kläger als gewissenhafter Geschäftsführer damit rechnen, dass die vorangemeldeten Vorsteuererstattungsbeträge zurückgefordert werden. 56

c) Dieser Pflicht zur Abführung bzw. zur Bereithaltung von Mitteln zur Bezahlung der Umsatzsteuer für den Fall, dass die eingelegten Rechtsbehelfe gegen die Steuerfestsetzung erfolglos bleiben würden, hat der Kläger auch schuldhaft, nämlich zumindest grob fahrlässig, verletzt. Grob fahrlässig i. S. d. § 69 Satz 1 AO handelt, wer die Sorgfalt, zu der er nach den Umständen und seinen persönlichen Kenntnissen verpflichtet und im Stande ist, in ungewöhnlich hohem Maße außer Acht lässt (BFH-Beschluss vom 04.05.1998 I B 116/96, BFH/NV 1998, 1460 m. w. N.). Der Umstand, dass sich der Kläger bzw. die Steuerschuldnerin bei der Behandlung der Umsätze auf die Auskünfte namhafter Steuerrechtler gestützt haben will und er insoweit von der Richtigkeit seiner 57

Rechtsauffassung ausging, ändert nichts an der schuldhaften Pflichtverletzung des Klägers. Aus der von Steuerrechtlern geäußerten Rechtsansicht ergibt sich angesichts der gegenteiligen Ansicht der Finanzverwaltung keine Rechtfertigung von der Mittelvorsorge abzusehen. Vielmehr war dem Kläger – wie gerade das „Rat einholen“ bei Steuerrechtlern belegt – das Risiko und die Problematik der von ihm vertretenen Ansicht bewusst. Auch die „Fachleute“ konnten keine Garantie dafür übernehmen, dass die Rechtsauffassung der Steuerschuldnerin zutrifft. Wenn sich der Kläger trotz der ihm bekannten abweichenden Rechtsauffassung der Finanzbehörden und der Gerichte in den Verfahren zur Lotteriesteuer der Vorjahre der Erkenntnis verschloss, dass auch in den Folgejahren die Verfahren zum Nachteil der Steuerschuldnerin ausgehen können, und es dementsprechend unterlässt, Mittelvorsorge für den Fall des Unterliegens zu treffen, handelt er damit pflichtwidrig und grob fahrlässig. Dies gilt ungeachtet dessen, dass es einem Steuerpflichtigen selbstverständlich unbenommen bleibt, eine abweichende Rechtsauffassung zu vertreten und entsprechende Voranmeldungen bzw. Erklärungen abzugeben.

d) Entgegen der Annahme des Klägers hat der Beklagte ihm eine abweichende Rechtsansicht auch nicht als Pflichtverletzung vorgeworfen. Die Pflichtverletzung des Klägers liegt ? wie dargestellt ? in der Nichterfüllung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis und der – unstreitig - unterlassenen Mittelvorsorge. Die für die Zahlung der fälligen Steuerbeträge erforderlichen Mittel standen nicht zur Verfügung. 58

e) Durch die nicht erfolgte Zahlung der Umsatzsteuer und der Nebenleistungen ist dem Steuergläubiger auch ein entsprechender Schaden in Höhe des Steuerausfalls entstanden. Die Haftung nach § 69 AO i. V. m. § 34 Abs. 1, § 37 Abs. 1, § 3 Abs. 3 AO erstreckt sich im Ergebnis auch in voller Höhe auf den festgesetzten Verspätungszuschlag und die festgesetzten Zinsen sowie auf die zu den einzelnen Veranlagungszeiträumen bis zum Erlass des Haftungsbescheides angefallenen Säumniszuschläge. 59

f) Die Pflichtverletzung des Klägers war auch ursächlich für den Steuerausfall. Die Kausalität ist dann gegeben, wenn der Schaden ohne die Pflichtverletzung nicht eingetreten wäre. Die diesbezüglichen Einwendungen des Klägers zum Nichtvorliegen eines kausalen Schadens greifen nicht. Insbesondere folgt aus dem Umstand, dass die Vorsteuerbeträge nicht zur Auszahlung gelangt, sondern mit anderen Steuerrückständen verrechnet worden sind, nicht, dass insoweit kein Schaden eingetreten ist. Durch die Verrechnungen wurden seinerzeit die bestehenden Lotteriesteuerschulden der Steuerschuldnerin entsprechend gemindert. Für den Eintritt des Schadens spielt es keine Rolle, ob die nunmehr zurückgeforderten Vorsteuern der Beklagten ausgezahlt oder im Wege der Verrechnung mit anderen Steuerschulden gutgebracht worden sind. Der Schaden liegt einzig und allein darin, dass die jetzt zurückgeforderten Vorsteuerbeträge nicht beglichen worden sind. Entgegen der Ansicht des Klägers ist auch keine weisungswidrige Verrechnung durch den Beklagten, sondern die vom Kläger zu verantwortende Nichtzahlung durch die Steuerschuldnerin schadensursächlich. Der Beklagte weist im Übrigen zutreffend darauf hin, dass bei Auszahlung sich der Steuerausfall sogar verdoppelt hätte insoweit, als zum Einen Vorsteuern zu Unrecht erstattet und zum Anderen in gleicher Höhe die Lotteriesteuerschulden nicht verringert worden wären. 60

3. Die Haftungsinanspruchnahme des Klägers in voller Höhe ist auch unter Beachtung der Grundsätze der anteiligen Tilgung gerechtfertigt. Die Feststellungslast für eine Benachteiligung des Finanzamts gegenüber anderen Gläubigern trägt zwar grundsätzlich das Finanzamt; jedoch kann es von dem Geschäftsführer verlangen, dass er die zur Feststellung des Haftungsumfangs notwendigen Auskünfte, die in der Regel nur er erteilen kann, erteilt und die nötige Mitwirkung leistet, damit eine etwaige Tilgungsquote ermittelt werden kann. Er 61

muss insbesondere Feststellungen zur Höhe der Gesamtverbindlichkeiten der Steuerschuldnerin zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerschulden bzw. Nebenleistungen, der Höhe der Steuerschulden und Nebenleistungen sowie den an sämtliche Gläubiger geleisteten Zahlungen ermöglichen. Dem ist der Kläger – auch während des gesamten Klageverfahrens - nicht nachgekommen. Er hat die Haftungsanfrage vom 18.12.2008 zu den Liquiditäts- und Vermögensverhältnissen im Haftungszeitraum nicht beantwortet. Die Verletzung dieser Mitwirkungspflicht durch Schweigen oder eine ungerechtfertigte Weigerung, solche in seinem Wissensbereich liegenden Auskünfte zu erteilen, kann gegen den Kläger verwendet werden (BFH-Urteil vom 23.08.1994 VII R 134/92, BFH/NV 1995, 570 m. w. N.). Die mangelnde Mitwirkung geht damit zu Lasten des Klägers.

4. Auch im Übrigen bestehen gegen die Höhe des Haftungsbetrages keine Bedenken. Der Beklagte hat die Haftungsbetrag auf die im Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidung bestehende Haftungsschuld beschränkt. Einwendungen hiergegen hat der Kläger nicht geltend gemacht. Ebenso wenig hat der Kläger - auch nach einer entsprechenden Aufforderung des Gerichts im Termin vom 14.11.2014 - dargelegt, dass Vorsteuerbeträge zurückgefordert wurden, die nicht im Zusammenhang mit dem Streit über die Lotteriesteuer standen. 62

5. Der Haftungsbescheid lässt schließlich auch keine Ermessensfehler erkennen. Der Einwand des Klägers, dass der Beklagte im Hinblick auf die gebotene vorrangige Inanspruchnahme der Komplementärin ermessensfehlerhaft gehandelt habe, greift nicht durch. Vielmehr hat der Beklagte sein Entschließungs- als auch sein Auswahlermessen zutreffend ausgeübt. Er hat darauf hingewiesen, dass die Inanspruchnahme der Steuerschuldnerin mangels freiwilliger Zahlung und erfolgloser Vollstreckungsmaßnahmen nicht zum Erfolg geführt habe. Darin liegt eine sachgerechte Ausübung des Entschließungsermessens. Er hat darauf hingewiesen, dass der weitere Geschäftsführer ebenfalls in Haftung genommen worden sei. Auch eine Heranziehung der ausländischen Komplementärin hat er in Betracht gezogen, aber wegen fehlender Erfolgsaussichten davon abgesehen. Von daher ist auch die Ausübung des Auswahlermessens nicht zu beanstanden. Der Beklagte musste sich ? entgegen der Auffassung des Klägers ? auch nicht vorrangig an die Komplementärin als Haftungsschuldnerin wenden, wenn er eine erfolgreiche Inanspruchnahme im Hinblick auf deren Auslandsansässigkeit von vornherein für aussichtslos hielt. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH haftet eine Komplementär-GmbH allenfalls neben dem Geschäftsführer der GmbH (BFH-Urteil vom 09.07.1985 VII R 127/80, BFH/NV 1986, 65 m. w. N.). Ebenfalls nach der ständigen Rechtsprechung des BFH reicht der Hinweis auf die Auslandsansässigkeit des weiteren in Betracht kommenden (Haftungs?)schuldners im Rahmen der Ermessensübung aus, ohne dass es einer weiteren Begründung bedarf (Urteile vom 22.10.1986 I R 261/82, BStBl II 1987, 171; vom 20.07.1988 I R 61/85, BStBl II 1989, 99; Beschlüsse vom 03.12.1996 I B 44/96, BStBl II 1997, 306; vom 08.11.2000 I B 59/00, BFH/NV 2001, 448). Der Beklagte hat seine Ermessenserwägungen damit ebenso wie die übrigen tatbestandlichen Voraussetzungen des Haftungstatbestandes auch hinreichend dargelegt. 63

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Soweit der Beklagte durch eine Herabsetzung des Haftungsbetrages von … € auf … € dem Klagebegehren teilweise entsprochen hat, rechtfertigt dies noch keine Kostenteilung. Insoweit liegt nur ein geringfügiges Obsiegen (3,48%) vor (§ 136 Abs. 1 Satz 3 FGO). 64

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE