

Urteil vom 14. Juni 2016, VII R 20/14

Berechnung der Haftungsquote

ECLI:DE:BFH:2016:U.140616.VIIR20.14.0

BFH VII. Senat

AO § 69, AO § 34, AO § 35, AO § 166

vorgehend FG Münster, 15. Januar 2014, Az: 9 K 2879/10 L

Leitsätze

1. NV: Die Haftungsquote ist für das Unternehmen einheitlich --ohne Aufteilung auf Geschäftsbereiche oder Tätigkeitsfelder-- zu berechnen .
2. NV: Nach § 166 AO ist der Geschäftsführer bei seiner Inanspruchnahme als Haftender mit solchen Einwendungen ausgeschlossen, die er als Vertreter der Gesellschaft gegen die betreffende Steuerfestsetzung hätte vorbringen können .
3. NV: Eine bestandskräftig (und auch sonst nicht änderbar) festgesetzte Lohnsteuer kann für Haftungszwecke nicht wie eine Unternehmenssteuer behandelt und deshalb in die Quotenberechnung einbezogen werden, auch wenn tatsächlich keine Lohnsteuer angefallen sein sollte, weil keine Löhne gezahlt wurden .

Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 16. Januar 2014 9 K 2879/10 L und der Haftungsbescheid des Finanzamts vom 22. März 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. Juni 2010 über ... € (Umsatzsteuer u.a.) dahin geändert, dass der Haftungsbetrag auf ... € herabgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 16. Januar 2014 9 K 2879/10 L als unbegründet zurückgewiesen.

Soweit das Finanzamt seine Anschlussrevision gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 16. Januar 2014 9 K 2879/10 L zurückgenommen hat, wird das Verfahren eingestellt (§ 125 Abs. 1, § 121 Satz 1 i.V.m. § 72 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung).

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben der Kläger zu ... und das Finanzamt zu ... zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Kläger), der als ehemaliger Geschäftsführer und Liquidator einer GmbH für deren Steuerschulden in Haftung genommen wurde, wendet sich gegen die Berücksichtigung der den Gläubigerbanken in der Liquidierungsphase zugeflossenen Erlöse aus der Verwertung von Immobilien bei der Berechnung der Haftungsquote. Mit der Anschlussrevision hat der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zunächst geltend gemacht, das Gericht habe den Umfang der Drittwirkung der Steuerfestsetzung gegenüber der GmbH für den Haftungsbescheid (§ 166 der Abgabenordnung --AO--) verkannt. Die Anschlussrevision ist in der mündlichen Verhandlung nach einem Hinweis des Senats auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22. April 2015 XI R 43/11 (BFHE 249, 315, BStBl II 2015, 755) zurückgenommen worden.
- 2 Die Anteile an der GmbH, die Immobilien kaufte, errichtete, verwaltete, vermietete und verkaufte, wurden je zur Hälfte von A und der Ehefrau des Klägers gehalten. Geschäftsführer bzw. Liquidatoren waren von 1994 bis August 2009 A und der Kläger, danach --bis zur Löschung der GmbH im Handelsregister wegen Vermögenslosigkeit 2013--

der Kläger allein. Ein 2009 gestellter Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens wurde mangels Masse abgelehnt.

- 3 Nachdem ab August 2009 einigen Banken Erlöse aus der Veräußerung von Eigentumswohnungen der GmbH zugeflossen waren, erließ das FA gegenüber A und dem Kläger je zwei Haftungsbescheide, die es mit Einspruchsentscheidungen vom 29. Juni 2010 zusammenfasste und bestätigte.
- 4 Der Kläger wurde wegen von der GmbH nicht abgeführter Lohnsteuer für die Anmeldezeiträume November 2008 bis Januar 2010 (nebst Solidaritätszuschlägen, Kirchenlohnsteuer, Säumnis- und Verspätungszuschlägen) in Höhe von ... € in Haftung genommen und wegen Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer u.a. in Höhe von ... €. Für den letztgenannten Haftungsbescheid legte das FA als Haftungszeitraum die Zeit von November 2008 bis März 2010 und eine geschätzte Haftungsquote von 75 % der ausstehenden Beträge zugrunde.
- 5 A wurde wegen Lohnsteuer u.a. für die Anmeldezeiträume November 2008 bis Juli 2009 über einen Betrag von insgesamt ... € und wegen Umsatzsteuer u.a. über einen Betrag von insgesamt ... € in Haftung genommen. In Bezug auf die Haftung wegen Umsatzsteuer u.a. legte das FA als Haftungszeitraum die Zeit vom ... November 2008 bis ... August 2009 und ebenfalls eine geschätzte Haftungsquote von 75 % zugrunde.
- 6 Die unterschiedlichen Beträge beruhten darauf, dass A im August 2009 aus der Geschäftsführung der GmbH ausgeschieden, der Kläger hingegen noch bis Januar 2013 tätig war.
- 7 Sowohl der Kläger als auch A, der während des Revisionsverfahrens verstarb, haben Klage erhoben.
- 8 Das Finanzgericht (FG) urteilte, die gegenüber dem Kläger ergangenen Bescheide seien insoweit aufzuheben, als der Haftungsbescheid für Lohnsteuer u.a. einen ... € und der Haftungsbescheid für Umsatzsteuer u.a. einen ... € übersteigenden Haftungsbetrag ausweise.
- 9 Das FA habe den Kläger in seiner Eigenschaft als gesetzlicher Vertreter der GmbH dem Grunde nach zu Recht gemäß § 69 Satz 1, § 34 i.V.m. § 191 AO in Haftung genommen, weil er die ihm obliegende Pflicht zur Steuerzahlung aus den von ihm verwalteten Mitteln der GmbH verletzt und nicht dafür gesorgt habe, dass die Unternehmenssteuern entsprechend dem "Grundsatz der anteiligen Tilgung" in gleichem Umfang getilgt wurden, wie die Verbindlichkeiten gegenüber privaten Dritten. Die Berechnung der Tilgungsquote sei --anders als der Kläger meine-- nicht jeweils gesondert für verschiedene Geschäftsbereiche des Unternehmens vorzunehmen.
- 10 Jedoch sei die Haftung zu begrenzen:
- 11 Da nach seiner (des FG) Überzeugung letztmalig im November 2008 zwei Arbeitnehmern und im Dezember 2008 einer Arbeitnehmerin Lohn und Geschäftsführergehälter nicht mehr gezahlt worden seien, sei nur hinsichtlich eines Betrags von ... € von einer Voll-Haftung des Klägers für Lohnsteuer u.a. auszugehen. Die Festsetzungen für November 2008 bis Mai 2009 in Höhe von insgesamt ... €, für die der Vorbehalt der Nachprüfung mit Bescheid vom 5. Oktober 2009 aufgehoben worden sei, entfalteten gegenüber dem Kläger gemäß § 166 AO Drittwirkung. Da jedoch eigentlich nur ... € Lohnsteuer u.a. abzuführen gewesen wären, sei hinsichtlich des überschießenden Betrags der Grundsatz der anteiligen Tilgung anzuwenden, weshalb der Kläger hinsichtlich eines Betrags von ... € nur quotahafte (insoweit wurde keine Anschlussrevision des FA eingelegt). Hinsichtlich der im Haftungsbescheid für die Monate Juni 2009 bis Januar 2010 angesetzten Lohnsteuer-Beträge in Höhe von ... € stünden die Festsetzungen mangels Abgabe von Lohnsteuer-Anmeldungen und mangels Anzeige der GmbH nach § 41a Abs. 1 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes gemäß § 168 Satz 1, § 164 Abs. 4 Satz 1, § 169 Abs. 2 Nr. 2, § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO im Zeitpunkt seiner (des FG) Entscheidung noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, weshalb insoweit nicht von einer Bindung und mangels Lohnzahlung nicht von einer Haftung auszugehen sei (insoweit wurde die Anschlussrevision zurückgenommen). Deshalb sei auch eine Haftungsinanspruchnahme für die auf die Anmeldezeiträume Juni 2009 bis Januar 2010 entfallenden Verspätungszuschläge nicht ermessensgerecht.
- 12 Die vom FA zugrunde gelegte Summe der Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuer-Verbindlichkeiten sei zu vermindern (dies ist nicht mehr im Streit).
- 13 Die sich aus dem Grundsatz der anteiligen Tilgung ergebende Haftungsquote betrage 65 % der Steuerverbindlichkeiten. Die GmbH sei im Haftungszeitraum mit Verbindlichkeiten in Höhe von insgesamt ca. ... € belastet gewesen. Hiervon seien insgesamt ca. ... € getilgt worden, darunter rd. ... €, die nach März 2010 aus dem Verkauf von Eigentumswohnungen unmittelbar an Banken geflossen seien. Für die Tilgungen hätten der GmbH neben dem Erlös aus dem Verkauf von Eigentumswohnungen u.a. in der Zeit von November 2008 bis April 2009 ca.

... € aus Darlehensauszahlungen, aus Mieteinnahmen und aus Einlagen ihrer Gesellschafter zur Verfügung gestanden.

- 14 Hieraus ergebe sich eine Haftungsquote von 65 %. Bei Anwendung dieser Quote hätten die im Haftungszeitraum zu tilgenden Steuerbeträge in Höhe von ... € getilgt werden müssen; nach Abzug der von der GmbH durch Umbuchungen geleisteten Tilgungen in Höhe von ... € verbleibe ein Haftungsbetrag von ... €. Dieser Betrag entspreche 62,74 % der nicht getilgten Steuerverbindlichkeiten in Höhe von ... €; er entfalle zu ... € auf Umsatzsteuer u.a. und zu ... € auf Lohnsteuer u.a.
- 15 Die Haftung für die Lohnsteuer u.a. sei hiernach herabzusetzen.
- 16 Mit der Revision räumt der Kläger zwar eine schuldhafte Pflichtverletzung hinsichtlich der nicht bzw. nicht rechtzeitigen Festsetzung und Erfüllung von Ansprüchen aus Steuerschuldverhältnissen der GmbH ein, bestreitet jedoch eine Haftung in Höhe einer unter Berücksichtigung von Tilgungsleistungen zugunsten privater Gläubiger errechneten Quote. Als die GmbH die Sicherungsrechte begründet habe, die letztlich die (anteilige) Tilgung der Steuerschulden verhindert hätten, seien die Umsatzsteuer-Forderungen noch nicht absehbar gewesen, weil die GmbH zunächst nur umsatzsteuerfreie Grundstücksgeschäfte getätigt habe und in diesem Zusammenhang den finanzierenden Banken die streitgegenständlichen Grundpfandrechte bestellt und Sicherheiten gewährt habe. Im Übrigen habe die GmbH über die Tilgungsleistungen nicht verfügen können, da sie nicht über die Konten der GmbH geflossen bzw. aufgrund der privaten Gläubigern bestellten Sicherheiten von diesen vereinnahmt worden seien.
- 17 In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger klargestellt, dass sich die Revision nicht gegen die Lohnsteuer-Haftung richtet und beantragt, das Urteil und den Haftungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung dahin zu ändern, dass die Haftung für Umsatzsteuer u.a., die im Urteil auf ... € festgesetzt wurde, aufgehoben wird.
- 18 Nach Rücknahme der Anschlussrevision beantragt das FA, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 19 II. Die Revision des Klägers ist in dem im Tenor genannten Umfang erfolgreich. Soweit das FA seine Anschlussrevision zurückgenommen hat, war das Verfahren einzustellen (§ 125 Abs. 1, § 121 Satz 1 i.V.m. § 72 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 20 1. Gemäß § 69 Satz 1 AO haften die in den §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen, zu denen die Geschäftsführer und Liquidatoren einer GmbH gehören (§ 35 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung --GmbHG-- i.V.m. §§ 69, 70 GmbHG), soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Pflichtverletzung nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden. Gemäß § 69 Satz 2 AO umfasst die Haftung auch die infolge der Pflichtverletzung zu zahlenden Säumniszuschläge.
- 21 Zu den steuerlichen Pflichten der Geschäftsführer bzw. Liquidatoren einer GmbH gehört es insbesondere, rechtzeitig Steuererklärungen abzugeben (§ 149 AO) und die fälligen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) aus den von ihnen verwalteten Mitteln zu begleichen (§ 34 Abs. 1 Satz 2 AO) oder zumindest für eine möglichst gleichmäßige Befriedigung sämtlicher Gläubiger zu sorgen (Senatsbeschluss vom 11. November 2015 VII B 57/15, BFH/NV 2016, 372). Da die fälligen Ansprüche aus den verwalteten, d.h. den vorhandenen Mitteln zu begleichen sind, handelt ein Vertreter nicht stets i.S. des § 69 AO pflichtwidrig, soweit er die Entrichtung fälliger Unternehmenssteuern (Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer u.ä.) unterlässt, weil keine Mittel vorhanden sind (Senatsbeschluss in BFH/NV 2016, 372). Aus der Beschränkung der Steuerentrichtungspflicht auf die verwalteten Mittel leitet sich u.a. ab, dass die Nichterfüllung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, wenn sonst keine relevanten Pflichtverletzungen vorliegen, nur in dem Umfang zu einer Haftung für Unternehmenssteuern führt, in dem der Verpflichtete die Finanzbehörde gegenüber den anderen Gläubigern benachteiligt hat (Senatsurteile vom 27. Februar 2007 VII R 60/05, BFHE 216, 487, BStBl II 2008, 508; vom 1. August 2000 VII R 110/99, BFHE 192, 249, BStBl II 2001, 271; vom 21. Juni 1994 VII R 34/92, BFHE 175, 198, BStBl II 1995, 230).
- 22 Soweit eine Verletzung der Pflicht zur anteiligen Befriedigung aller Gläubiger in Betracht kommt, ist dieser (adäquat kausal und schuldhaft herbeigeführte) Steuerschaden anhand der Tilgungsquote zu berechnen, die sich aus dem Verhältnis der Tilgungsleistungen (mit Ausnahme der Lohnsteuer) und den Gesamtverbindlichkeiten (mit

Ausnahme der Lohnsteuer) während des Haftungszeitraums ergibt oder ggf. zu schätzen. Dabei ist nicht relevant, ob die Mittel über ein Konto des Steuerschuldners fließen; maßgeblich ist allein, ob ihm die Tilgungsleistung zuzurechnen ist. Tilgungsleistungen außerhalb des Haftungszeitraums sind bei der Bemessung der Quote im Zusammenhang mit einem Verstoß gegen den Grundsatz der anteiligen Tilgung nicht einzubeziehen, soweit keine sonstige Pflichtverletzung, wie z.B. ein Verstoß gegen die Mittelvorsorgepflicht, festgestellt wird (zur Schätzung vgl. auch Senatsbeschluss vom 28. März 2001 VII B 213/00, BFH/NV 2001, 1217).

- 23** Bei der Quotenberechnung ist nach ständiger Rechtsprechung nicht auf den einzelnen Fälligkeitstermin abzustellen, sondern zu ermitteln, in welchem Umfang die Verbindlichkeiten im gesamten Haftungszeitraum getilgt wurden (Senatsbeschluss in BFH/NV 2016, 372).
- 24** Entsprechend kommt auch eine Aufteilung nach "Geschäftsbereichen" nicht in Betracht, insbesondere dann nicht, wenn --wie im Streitfall-- keinerlei rechtliche und organisatorische Trennung festgestellt ist. Die anzustellende Vergleichsrechnung soll auch insoweit nicht mit Ausnahmen und Komplikationen belastet werden; regelmäßig wird sich die Frage nach einer Aufteilung in Geschäftsfelder im Nachhinein nur schwer beantworten lassen. Im Übrigen ist die Argumentation des Klägers zu den angeblich bestehenden Geschäftsbereichen --einerseits umsatzsteuerfreie Grundstücksgeschäfte, aus denen die den Banken in der Liquidierungsphase zugeflossenen Mittel stammen sollen, andererseits die Errichtung von Eigentumswohnungen auf fremden Grundstücken in den Jahren 2007 und 2008, aus denen die Unternehmenssteuerschulden resultieren sollen-- vor dem Hintergrund von Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer-Schulden u.ä. der GmbH ab 2003 --jedenfalls vor 2007-- nicht nachvollziehbar.
- 25** 2. Nach diesen Grundsätzen haftet der Kläger als Geschäftsführer, später Liquidator und damit gesetzlicher Vertreter der GmbH (§ 35 Abs. 1 GmbHG i.V.m. §§ 69, 70 GmbHG) --gesamtschuldnerisch-- für die von der GmbH schuldig gebliebenen Unternehmenssteuern und steuerlichen Nebenleistungen (Umsatzsteuer u.a.) dem Grunde nach, aber nur in Höhe von ... €, denn die erst nach dem Ende des Haftungszeitraums zugeflossenen ... € sind bei der Haftungsquote mangels entsprechender Feststellungen des FG (etwa hinsichtlich eines Verstoßes gegen die Mittelvorsorgepflicht o.ä.) nicht zu berücksichtigen.
- 26** Nach den Feststellungen des FG, an die der Senat mangels Vortrags zulässiger und begründeter Revisionsgründe gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO), hatte die GmbH im Haftungszeitraum Gesamtverbindlichkeiten in Höhe von ... €, von denen ... € getilgt wurden, davon ... € erst nach dem Haftungszeitraum. Zu berücksichtigen sind deshalb nur Tilgungsleistungen in Höhe von ... €.
- 27** Hiernach wurden rd. 58 % der Gesamtverbindlichkeiten getilgt. Die GmbH schuldete Unternehmenssteuern (Umsatzsteuer u.a.) in Höhe von ... €. Hiervon hätte sie ... € (58 % von ... €) tilgen müssen; tatsächlich wurden jedoch nur ... € durch Umbuchungen getilgt. Zur Erfüllung der Quote fehlte somit ein Betrag von ... €. Dieser Betrag entspricht knapp 30 % der nach den Feststellungen des FG der GmbH jedenfalls frei zur Verfügung stehenden Mittel in Höhe von ... €; er hätte bei Berücksichtigung des Grundsatzes der anteiligen Tilgung aus diesen Mitteln getilgt werden können. Ob die Erlöse aus den Grundstücksveräußerungen über die Konten der GmbH gelaufen sind, spielt deshalb keine Rolle.
- 28** Umstände, die es rechtfertigen könnten, die den Banken im Haftungszeitraum zugeflossenen Tilgungsleistungen bei der Berechnung der Haftungsquote nicht zu berücksichtigen, hat das FG nicht festgestellt; der Kläger hat insoweit keine (zulässige und begründete) Revisionsrüge erhoben, sondern die "Pflichtwidrigkeit der Nichtabführung" der Steuern und sein Verschulden ausdrücklich eingeräumt.
- 29** Anders als das FG geurteilt hat, ist der Betrag von ... € --Lohnsteuer, die das FG gewissermaßen von Lohnsteuer in Unternehmenssteuern "umqualifiziert" hat-- allerdings in die Quotenberechnung nicht einzubeziehen. Denn die Lohnsteuer-Festsetzung wurde noch während der Geschäftsführung des Klägers formell bestandskräftig. Der Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO wurde gleichfalls während dieser Zeit aufgehoben. Nach § 166 AO ist der Geschäftsführer bei seiner Inanspruchnahme als Haftender mit solchen Einwendungen ausgeschlossen, die er als Vertreter der Gesellschaft gegen die betreffende Steuerfestsetzung hätte vorbringen können und müssen (Senatsbeschluss in BFH/NV 2001, 1217). Dies schließt es aus, die bestandskräftig, weder vorläufig noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (oder sonst änderbar) festgesetzte Lohnsteuer, in eine Unternehmenssteuer umzuqualifizieren.
- 30** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 FGO.

