

**Titel:**

**Umsatzsteuervoranmeldung, Uneinbringlichkeit, Steuerberater, Haftungsbescheid, Vorsteuerabzug, Weiterer Geschäftsführer, Gmbh-Geschäftsführer, Vorläufiger Insolvenzverwalter, Insolvenzantragstellung, Drohende Zahlungsunfähigkeit, Insolvenzverfahren, Bundesfinanzhof, Mitverschulden, Berichtigungspflicht, Haftungsinanspruchnahme, Einspruchsentscheidung, Steuerliche Pflichten, Vorsteuerguthaben, Vorsätzliche Pflichtverletzung, Grobfahrlässige**

**Leitsätze:**

1. Die Weitergabe der für die ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen Pflichten einer Gesellschaft erforderlichen Informationen an die mit der Erfüllung dieser Pflichten beauftragten Mitarbeiter und Steuerberater gehört zu den wesentlichen Pflichten eines Geschäftsführers.
2. Die Stellung eines Insolvenzantrags über das Vermögen der Gesellschaft durch den Geschäftsführer stellt eine solche Information dar.

**Schlagwort:**

Haftungsschuldner

**Fundstellen:**

StEd 2021, 346  
EFG 2021, 997  
LSK 2021, 8566  
NZI 2021, 698  
BeckRS 2021, 8566  
DStRE 2021, 1522

**Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

**Entscheidungsgründe**

I.

1

Streitig ist, ob der Beklagte (das Finanzamt; im Folgenden: FA) den Kläger zurecht für Umsatzsteuerrückstände einer Firma A GmbH & Co. KG (im Folgenden: A KG) als Geschäftsführer für den Umsatzsteuer-Voranmeldungszeitraum Januar 2015 in Haftung genommen hat.

2

Die A KG wurde mit notariellem Vertrag vom 17. April 2014 gegründet, ihren Sitz hatte sie in G. Gegenstand des Unternehmens war ausweislich § 2 des Gesellschaftsvertrags ... Beteiligung an anderen Unternehmen und die Errichtung von Tochtergesellschaften im In- und Ausland.

3

Persönlich haftende Gesellschafterin und Geschäftsführerin der A KG war die neu gegründete B Verwaltungs-GmbH mit Sitz in G. Kommanditisten der A KG waren gemäß § 3 des Gesellschaftsvertrags:

- Der Kläger mit einer eingezahlten Einlage in Höhe von 500 €,
- D mit einer eingezahlten Einlage in Höhe von 200 €,
- S mit einer eingezahlten Einlage von 150 € und
- R mit einer eingezahlten Einlage von 150 €.

**4**

Die A KG wurde beim Registergericht des Amtsgerichts unter dem Geschäftszeichen HRA ... geführt.

**5**

Die Komplementärin der A KG, die A Verwaltungs-GmbH, wurde ebenfalls mit notariellem Vertrag vom 17. April 2014 durch D und dem Kläger gegründet, sie hatte dieselbe Geschäftsanschrift wie die A KG. Die A Verwaltungs-GmbH wurde beim Registergericht des Amtsgerichts unter HRB ... geführt. Zu Geschäftsführern wurden D und der Kläger bestellt und im Handelsregister eingetragen. Die Geschäftsführer vertraten die Gesellschaft jeweils alleine - auch wenn weitere Geschäftsführer vorhanden waren - und waren jeweils von den Beschränkungen des § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) befreit.

**6**

Ausweislich des Insolvenzgutachtens vom 25. März 2015 wurde dem Geschäftsführer D im November 2014 die Alleinvertretungsbefugnis der A KG entzogen. D hatte daraufhin mit Schreiben vom 1. Dezember 2014 das Amt des Geschäftsführers der A Verwaltungs-GmbH niedergelegt.

**7**

Am 23. Januar 2015 stellte der Kläger als Geschäftsführer der A Verwaltungs-GmbH den Insolvenzantrag über das Vermögen der A KG wegen Zahlungsunfähigkeit. Über das Vermögen der A KG wurde dann durch Beschluss des Amtsgerichts vom 19. Februar 2015 (Az. 4 ...) die vorläufige Insolvenzverwaltung angeordnet und zugleich bestimmt, dass Verfügungen der Schuldnerin nur mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam sind. Über das Vermögen der A KG wurde durch Beschluss des Amtsgerichts vom 2. April 2015 das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Gesellschaft wurde dadurch von Amts wegen aufgelöst (HR-Eintrag vom 9. April 2015).

**8**

Über das Vermögen der A Verwaltungs-GmbH wurde durch Beschluss des Amtsgerichts vom 9. April 2015 (Az. ...) das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Gesellschaft wurde dadurch von Amts wegen aufgelöst (HR-Eintrag vom 13. April 2015).

**9**

Am 11. Februar 2015 meldete der Steuerberater der A KG beim FA für den Monat Januar 2015 für die Gesellschaft keine Umsätze, aber Vorsteuerbeträge in Höhe von 10.500 € an. Dieses Guthaben wurde vom FA am 23. Februar 2015 ausbezahlt und am 25. Februar 2015 an den vorläufigen Insolvenzverwalter weitergeleitet.

**10**

Ausweislich des Vorbringens des Steuerberaters im Haftungsprüfungsverfahren hat er von der Stellung des Insolvenzantrags erst am 18. Februar 2015 durch einen Anruf aus der Kanzlei des Insolvenzverwalters erfahren.

**11**

Mit Bescheid vom 7. Mai 2015 setzte das FA die Umsatzsteuer der A KG für den Januar 2015 auf € fest; durch die erstattete Vorsteuer in Höhe von 10.500 € ergab sich eine Abschlusszahlung in Höhe von €.

**12**

Mit Schreiben vom 30. September 2015 teilte der Steuerberater der A KG dem FA mit, dass die dem insgesamt geltend gemachten Vorsteuerabzug zugrundeliegenden Entgelte in Höhe von 10.000 € unbezahlt geblieben seien und dass diese im Wesentlichen auf Leistungen beruhten, welche der Kläger gegenüber der A KG erbracht hatte.

**13**

Nachdem die Rückstände bei der A KG nicht mehr beigetrieben werden konnten, nahm das FA den Kläger nach vorheriger Anhörung mit Haftungsbescheid vom 18. November 2015 als Geschäftsführer der A Verwaltungs-GmbH nach § 69 der Abgabenordnung (AO) für den Umsatzsteuer-Voranmeldungszeitraum Januar 2015 in Höhe von 10.000 € in Haftung. Als Grund der Haftungsinanspruchnahme führte das FA an, dass der Kläger als Geschäftsführer der A-Verwaltungs-GmbH Vorsteuerbeträge in Höhe von 10.000 € aus unbezahlten Rechnungen angemeldet habe, obwohl zu diesem Zeitpunkt erwiesenermaßen die den

Vorsteuern zugrunde liegenden Verbindlichkeiten wegen Zahlungsunfähigkeit uneinbringlich im Sinne von § 17 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) gewesen seien.

#### **14**

Dagegen war der am 4. Dezember 2015 (Frühleerung) beim FA eingegangene Einspruch gerichtet.

#### **15**

Mit Einspruchsentscheidung vom 8. April 2019 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.

#### **16**

Zur Begründung bringt das FA im Wesentlichen vor, dass der Kläger die ihm obliegenden Pflichten zumindest in grob fahrlässiger Weise verletzt habe, weil er am 11. Februar 2015 in Kenntnis des von ihm selbst beantragten Insolvenzverfahrens wegen Zahlungsunfähigkeit Vorsteuerbeträge aus unbezahlten Rechnungen beim FA angemeldet hatte, obwohl zu diesem Zeitpunkt erwiesenermaßen die diesen Vorsteuern zugrunde liegenden Verbindlichkeiten wegen Zahlungsunfähigkeit der A KG uneinbringlich im Sinne von § 17 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 UStG gewesen seien. Rein rechtlich hätte der Kläger zwar zunächst diese Vorsteuern anmelden dürfen, da die Zahlung des Rechnungsbetrags nicht materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG sei. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug sei zwar nach den allgemeinen Grundsätzen entstanden, er sei aber im Augenblick danach wegen Uneinbringlichkeit zu berichtigen gewesen, sodass sich Vorsteuerabzug und dessen Berichtigung hier aufheben würden. Die bloße Erwartung eines Kapitalzuflusses könne nach der Rechtsprechung den gesetzlichen Vertreter einer GmbH nur dann entlasten, wenn er aufgrund von verbindlichen und nachweisbaren Zusagen fest mit einem Zahlungseingang hätte rechnen können. Allein das Vertrauen darauf, die Steuerrückstände durch Realisierung von Außenständen ausgleichen zu können, reiche für einen Haftungsausschluss nicht aus. Durch die pflichtwidrige Anmeldung von Vorsteuern sei hier eine reale Ursache für den Eintritt eines Vermögensschadens gesetzt worden, sodass die Kausalität dieser Ursache für den Schadenseintritt auch durch eine gedachte Anfechtung des Insolvenzverwalters nicht rückwirkend beseitigt werden könne. Der vom Gesetzgeber dem § 69 AO beigemessene Schutzzweck und die von der Rechtsprechung geforderte wertende Beurteilung ließen es auch nicht geboten erscheinen, den hypothetischen Kausalverlauf im Fall einer gedachten Anfechtung nach § 129 ff. der Insolvenzordnung (InsO) im Rahmen der Schadenszurechnung zu berücksichtigen und infolgedessen die Haftung des von § 69 AO erfassten Personenkreises entfallen zu lassen.

#### **17**

Gegen die Einspruchsentscheidung vom 8. April 2019 ist die Klage vom 9. Mai 2019 gerichtet.

#### **18**

Zur Begründung trägt der Kläger im Wesentlichen vor, dass er bei Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Januar 2015 in keinem Fall vorsätzlich oder grob fahrlässig gehandelt habe, da er sich auf die Handlungen und die steuerlichen Kenntnisse seines Steuerberaters verlassen habe und auch verlassen habe dürfen. Er habe die Tätigkeit des Steuerberaters zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten der Gesellschaft auch laufend überwacht, es habe zu keinem Zeitpunkt Anlass zu Beanstandungen der Handlungen des Steuerberaters gegeben. Hätte hier tatsächlich, wie vom FA behauptet, eine Berichtigung der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Januar 2015 stattfinden müssen, dann wäre es Aufgabe des den Kläger vertretenen Steuerberaters gewesen, diese steuerlichen Gegebenheiten zu prüfen, zu kennen, entsprechend zu handeln und den Kläger hierauf hinzuweisen. Er sei ohne steuerliche Vorbildung nicht in der Lage gewesen, diese rechtlichen Gegebenheiten der Berichtigung zu kennen und entsprechend zu handeln. Bereits die Erläuterung dieser Berichtigungspflicht durch das FA sei derartig komplex und steuerrechtlich anspruchsvoll, dass kein steuerlicher Laie in der Lage sei, dies vollumfänglich zu verstehen und nach diesen Erkenntnissen zu handeln. Eine Überprüfung des Steuerberaters hinsichtlich dieser Berichtigungspflicht sei ihm nicht möglich gewesen, da er keine Kenntnis von einer solchen Verpflichtung zur Berichtigung gehabt habe.

#### **19**

Im Übrigen werde bestritten, dass im vorliegenden Fall überhaupt eine Berichtigungspflicht gegeben gewesen sei. Zudem träfe das FA hier auch ein Mitverschulden am Schadenseintritt, denn die Auszahlung des Vorsteuerguthabens sei sehr schnell erfolgt. Die Umsatzsteuervoranmeldung für den Januar 2015 sei am 11. Februar 2015 eingereicht worden, die Auszahlung durch das FA sei bereits am 23. Februar 2015

erfolgt. Das FA hätte vor Auszahlung dieses Betrages ein Überprüfungsverfahren einleiten müssen, um drohenden Schaden abzuwenden.

## **20**

Zu dem weiteren Vorbringen des Klägers wird auf die eingereichten Schriftsätze und zu den weiteren Einzelheiten des Sachverhalts auf die Akten verwiesen.

## **21**

Der Kläger beantragt,

den Haftungsbescheid vom 18. November 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. April 2019 aufzuheben.

## **22**

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

## **23**

Zur Begründung trägt das FA im Wesentlichen vor, dass in der Insolvenz des Leistungsempfängers (hier die A KG) dieser seinen Vorsteuerabzug aus unbezahlt gebliebenen Leistungsbezügen nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 1 Satz 2 UStG wegen Uneinbringlichkeit zu berichtigen hätte. Diese Berichtigungspflicht entstehe nach der Rechtsprechung bereits mit der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters, zu dessen Gunsten das Insolvenzgericht einen allgemeinen Zustimmungsvorbehalt im Sinne von § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 InsO anordne. Nach der Rechtsprechung sei zwar generell davon auszugehen, dass der Geschäftsführer einer GmbH, der die Sachkunde eines ihm als zuverlässig bekannten steuerlichen Beraters in Anspruch nimmt, sich auf diesen verlassen könne und bei gewissenhafter Ausübung seiner Überwachungspflichten keinen Anlass finde, die steuerliche Korrektheit der Arbeit dieses steuerlichen Beraters infrage zu stellen, nicht grobfahrlässig handle. Allerdings darf ein Geschäftsführer nicht blind auf die ordnungsgemäße Aufgabenerledigung eines für die GmbH tätigen Dritten vertrauen und auf eine Überwachung gänzlich verzichten. Vielmehr müsse er sich fortlaufend über den Geschäftsgang unterrichten, sodass ihm Unregelmäßigkeiten nicht über einen längeren Zeitraum verborgen bleiben könnten. Allein der Umstand, dass eine Gesellschaft von einem Steuerberater mangelhaft beraten worden sei, entlaste den Geschäftsführer nicht vom Vorwurf grob fahrlässiger Nichtabführung von Umsatzsteuer, wenn er sich nicht in einem diesen Vorwurf ausschließende Maße selbst aktiv darum bemüht habe, sich über seine umsatzsteuerlichen Erklärungspflichten zu informieren. Vorliegend würde lediglich behauptet, der Kläger habe die Handlungen des Steuerberaters stets sorgfältig und umfassend geprüft. Bisher fehle aber eine substantiierte Darstellung, wie der Kläger denn im Einzelnen seine Pflicht zur Überwachung des Steuerberaters erfüllt habe. Im Übrigen läge auch kein Mitverschulden des FA vor, denn § 254 BGB sei nach der Rechtsprechung nicht auf öffentlich-rechtliche Steuerhaftungsansprüche anwendbar. Zudem sei auch das Auswahlmessen zutreffend ausgeübt worden, so sei bereits in der Einspruchsentscheidung dargestellt worden, dass eine Haftungsinanspruchnahme des D nicht infrage gekommen sei.

## **24**

Zu dem weiteren Vorbringen des FA wird auf die eingereichten Stellungnahmen verwiesen.

## **25**

Die Beteiligten haben einvernehmlich auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

II.

## **26**

Die Klage ist unbegründet.

## **27**

Das FA hat den Kläger zurecht als Geschäftsführer der für die Geschäftsführung der A KG verantwortlichen A Verwaltungs-GmbH für im Umsatzsteuer-Voranmeldungszeitraum Januar 2015 zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuerbeträge aus uneinbringlichen Eingangsrechnungen in Höhe von 10.000 € in Haftung genommen. Ermessensfehler sind bei dieser Haftungsinanspruchnahme nicht ersichtlich.

## **28**

1. Gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 AO kann derjenige, der kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner), durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Gemäß § 69 Satz 1 AO haften die in den §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden.

### **29**

a) Die Entscheidung über die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners ist dabei zweigliedrig (Bundesfinanzhof-BFH-Urteil vom 12. Dezember 1996 VII R 53/96, BFH/NV 1997, 386, Rz. 14 m.w.N.). Das FA hat zunächst zu prüfen, ob in der Person oder den Personen, die es heranziehen will, die tatbestandlichen Voraussetzungen der Haftungsvorschrift erfüllt sind. Dabei handelt es sich um eine vom Gericht in vollem Umfang überprüfbare Rechtsentscheidung (BFH-Urteil vom 12. Dezember 1996, a.a.O.).

### **30**

Daran schließt sich die nach § 191 Abs. 1 AO zu treffende Ermessensentscheidung des FA an, ob und wen es als Haftenden in Anspruch nehmen will. Hier ist also wieder zweistufig in einem Entschließungs- und einem Auswahlermessen zu entscheiden.

### **31**

b) Diese auf der zweiten Stufe zu treffenden Entscheidungen sind Ermessensentscheidungen des FA, die nach § 102 der Finanzgerichtsordnung (FGO) vom Finanzgericht nur darauf zu überprüfen sind, ob der Haftungsbescheid deshalb rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist (BFH-Beschluss vom 23. Oktober 1990 VII S 22/90, BFH/NV 1991, 500 und BFH-Urteil vom 29. Mai 1990 VII R 85/89, BStBl II, 1008).

### **32**

Wegen der Befugnis und Verpflichtung des Gerichts zur Überprüfung behördlicher Ermessensentscheidungen, die dem Gericht keinen Raum für eigene Ermessenserwägungen lassen, muss die Ermessensentscheidung der Verwaltung im Haftungsbescheid, spätestens aber in der Einspruchsentscheidung begründet werden (§§ 121 Abs. 1, 126 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO), anderenfalls ist sie im Regelfall fehlerhaft. Dabei müssen die bei der Ausübung des Verwaltungsermessens angestellten Erwägungen - die der Abwägung des Für und Wider der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners - aus der Entscheidung erkennbar sein (BFH-Urteile vom 30. April 1987 VII R 48/84, BStBl II 1988, 170, Rz. 8 und vom 3. Februar 1981 VII R 86/78, BStBl II 1981, 493, Rz. 8).

### **33**

2. Ausgehend von diesen Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung hat das FA den Kläger im Streitfall zurecht als Geschäftsführer der für die Geschäftsführung der A KG verantwortlichen A Verwaltungs-GmbH in Höhe von 10.000 € in Haftung genommen. Mit dem Haftungsbescheid vom 18. November 2015 und der Einspruchsentscheidung vom 8. April 2019 liegen auch ausreichende Erwägungen zur Begründung und Abwägung der Haftungsinanspruchnahme des Klägers vor, Ermessensfehler des FA sind nicht ersichtlich.

### **34**

a) Das FA durfte hier dem Grunde nach den Kläger als Geschäftsführer der für die Geschäftsführung der A KG verantwortlichen A Verwaltungs-GmbH nach §§ 69, 34 AO für Steuerrückstände der Gesellschaft wegen dessen Pflichtverletzung bei der unberechtigten Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen im Umsatzsteuer-Voranmeldungszeitraum Januar 2015 in Haftung nehmen.

### **35**

Zu den Personen im Sinne des § 34 AO gehört auch der Geschäftsführer einer Kommanditgesellschaft; denn eine Kommanditgesellschaft ist eine nicht rechtsfähige Personenvereinigung. Geschäftsführer der A KG war im Streitfall die A Verwaltungs-GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin (§ 164 des Handelsgesetzbuches-HGB). Somit oblag der A Verwaltungs-GmbH die Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen und der Umsatzsteuer-Jahreserklärungen der A KG nach § 18 Abs. 1 und 3 UStG. Diese Pflicht konnte die A Verwaltungs-GmbH selbst jedoch nicht erfüllen, da sie als juristische Person nicht selbst, sondern nur durch ihren gesetzlichen Vertreter, also ihren Geschäftsführer (§ 35 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung-GmbHG) oder durch besondere

Beauftragte handlungsfähig war (§ 79 Abs. 1 Nr. 3 AO). Aus diesem Grund wird in § 34 Abs. 1 AO bestimmt, dass der gesetzliche Vertreter einer juristischen Person, also auch der Geschäftsführer einer GmbH, deren steuerliche Pflichten zu erfüllen hat. Zu diesen Pflichten zählt auch die fristgerechte Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen (§ 18 Abs. 1 UStG), die nach § 150 Abs. 2 AO wahrheitsgemäß und nach bestem Wissen und Gewissen zu erstellen sind.

### 36

Die Pflicht zur Abgabe fristgerechter und zutreffender Umsatzsteuer-Voranmeldungen für die A KG oblag daher im Streitfall dem Kläger als Geschäftsführer der für die Geschäftsführung der A KG verantwortlichen A Verwaltungs-GmbH.

### 37

b) Im Streitfall hatte der Kläger als Geschäftsführer der für die Geschäftsführung der A KG verantwortlichen A Verwaltungs-GmbH mit der Einreichung der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Januar 2015 mit einem errechneten Steuerguthaben von 10.500 € auch überwiegend pflichtwidrig gehandelt, denn er hätte unschwer erkennen können, dass die A KG die diesen Vorsteuerbeträgen zugrunde liegenden Eingangsrechnungen zu einem großen Teil nicht mehr bezahlen würde; diese waren bereits zum Zeitpunkt der Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung uneinbringlich. Damit war diese Umsatzsteuer-Voranmeldung objektiv unrichtig.

### 38

Daran ändert sich vorliegend auch nichts dadurch, dass nicht der Kläger selbst, sondern der von ihm als Geschäftsführer beauftragte Steuerberater diese Umsatzsteuer-Voranmeldung beim FA eingereicht hatte. Der Kläger hat es hier pflichtwidrig unterlassen, den Steuerberater über den von ihm am 23. Januar 2015 für die A KG gestellten Insolvenzantrag zu unterrichten (vgl. in Tz. II.2.c.cc.).

### 39

aa) Zur Überzeugung des Gerichts waren im Streitfall die der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Januar 2015 zugrundeliegenden Entgelte mit Vorsteuern in Höhe von 10.000 € aus Eingangsrechnungen der A KG bereits bei Einreichung dieser Voranmeldung am 11. Februar 2015 uneinbringlich.

### 40

Uneinbringlich ist ein Entgelt im Sinne von § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG, wenn bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann (vgl. nur BFH-Urteil vom 1. März 2016 XI R 9/15, BFH/NV 2016, 1310, Rz. 17, m.w.N. auf die Rechtsprechung des BFH). Allgemein ist von einer solchen Uneinbringlichkeit spätestens mit der Bestellung eines sogenannten schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt im Sinn von § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 InsO auszugehen; allein die Stellung eines Insolvenzantrags reicht aber für sich nicht zur Annahme der Uneinbringlichkeit aus (BGH-Urteil vom 19. Juli 2007 IX ZR 81/06, UR 2007, 742, Rz. 19 f.). Uneinbringlichkeit kann allerdings auch bereits zu einem früheren Zeitpunkt vorliegen, zu dem der Leistungsempfänger zahlungsunfähig wird. Dies gilt insbesondere, wenn der Insolvenzschuldner Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt hat und der sachlichen Insolvenzgrund der Zahlungsunfähigkeit gemäß § 17 InsO oder der Überschuldung gemäß § 19 InsO gegeben ist (Finanzgericht Köln, Urteil vom 20. Februar 2008, 7 K 3972/02, EFG 2008, 905, Rz. 91 f.).

### 41

Nach der Rechtsprechung des BFH liegt Uneinbringlichkeit spätestens mit der Insolvenzeröffnung vor, sie kann vielfach aber auch bereits früher eingetreten sein. Bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens kann die Uneinbringlichkeit gegeben sein, da anderenfalls auch kein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt worden wäre. Beantragt daher der Schuldner die Eröffnung des Insolvenzverfahrens, so ist in diesem Fall der drohenden Zahlungsunfähigkeit die Uneinbringlichkeit im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG gegeben. Es ist dann nämlich in absehbarer Zeit nicht mehr damit zu rechnen, dass der Schuldner die Forderungen erfüllen wird (BFH-Urteil vom 8. Oktober 1997 XI R 25/97, BStBl II 1998, 69, Rz. 15; Finanzgericht München, Urteil vom 26. Februar 2008, 14 K 1705/07, EFG 2010, 1270, Rz. 18 f. und Finanzgericht Köln, Urteil vom 20. Februar 2008 7 K 3972/02, EFG 2008, 905, Rz. 93; vgl. auch Schwarz, B. in Schwarz/Wittmann/Radeisen, Kommentar zum UStG, § 17 Rz. 167).

### 42

bb) So war es im Streitfall. Der Kläger hatte als Geschäftsführer der für die Geschäftsführung der A KG verantwortlichen A Verwaltungs-GmbH am 23. Januar 2015 Insolvenzantrag gestellt. Deshalb ist hier von einer Uneinbringlichkeit im Zeitpunkt der Einreichung der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Januar 2015 am 11. Februar 2015 auszugehen und der Vorsteuerabzug wäre bereits zu diesem Zeitpunkt zu berichtigen gewesen.

#### 43

Den Zeitpunkt der vorzunehmenden Berichtigung der Vorsteuer regelt § 17 Abs. 1 Satz 7 der im Streitjahr geltenden Fassung des UStG. Danach ist die Berichtigung für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. Die entsprechenden Berichtigungsbeträge sind als unselbstständige Besteuerungsgrundlagen im Sinne von § 157 Abs. 2 AO in den Umsatzsteuerfestsetzungen für den Besteuerungszeitraum zu berücksichtigen, in dem die Änderung eingetreten ist. Gemäß § 18 Abs. 1 Satz 3 UStG sind die nach § 17 UStG erforderlichen Berichtigungen nicht erst im Rahmen der Jahreserklärung, sondern bereits bei der Berechnung der Vorauszahlungen vorzunehmen. Bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1 UStG) - wie im Streitfall - richtet sich der Zeitpunkt einer Entgeltsminderung danach, ob das Entgelt bereits gezahlt worden ist oder noch aussteht. Kann der Unternehmer das Entgelt für seine bereits erbrachten Leistungen aus Gründen, die bereits bei Leistungserbringung vorliegen, nicht vereinnahmen, ist erst recht von Uneinbringlichkeit im Sinne von § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG auszugehen (BFH-Urteil vom 24. Oktober 2013 V R 31/12, BStBl II 2015, 674, Rz. 19 und Beschluss vom 9. April 2014 XI B 10/14, BFH/NV 2014, 1099, Rz. 20).

#### 44

Eine derartige Uneinbringlichkeit der Eingangsleistungen der A KG bereits zum Zeitpunkt der Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Januar 2015 lässt sich im Streitfall im Übrigen nicht nur darauf stützen, dass der Kläger selbst als Geschäftsführer der A KG am 23. Januar 2015 Insolvenzantrag gestellt hatte, sondern ergibt sich auch aus den Feststellungen des vorläufigen Insolvenzverwalters in seinem Gutachten vom 25. März 2015. Darin wird ausgeführt, dass der Geschäftsführer W (der Kläger) die Zahlungsunfähigkeit der A KG ihm gegenüber auf den 14. November 2014 datiert hatte (vgl. Schreiben des Klägers an den Insolvenzverwalter vom 2. März 2015). Der Insolvenzverwalter führt unter Übernahme dieses Datums als Zeitpunkt der Zahlungsunfähigkeit weiter aus, dass im Jahr 2014 100.000 € Betriebsaufwand eingebucht worden sei, dem ständen aber getätigte Umsätze in Höhe von lediglich 3.000 € gegenüber; ein Gewinn sei im Jahr 2014 nicht angefallen (vgl. S. 10 und 19 des o.g. Insolvenzgutachtens).

#### 45

c) Der Kläger hat seine Pflichten als Geschäftsführer der für die Geschäftsführung der A KG verantwortlichen A Verwaltungs-GmbH auch grob fahrlässig (schuldhaft) verletzt. Er hat es hier insbesondere unterlassen, den Steuerberater der A KG über die Stellung eines Insolvenzantrags am 23. Januar 2015 unmittelbar zu unterrichten.

#### 46

aa) Vorliegend wurde die Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Januar 2015 dann durch den Steuerberater der A KG am 11. Februar 2015 eingereicht. Diese Erklärungsabgabe war zwar dem Grunde nach pflichtgemäß und entsprach der sich aus § 18 Abs. 1 UStG ergebenden gesetzlichen Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen. Die Besonderheit bestand hier allerdings darin, dass die A KG in diesem Voranmeldungszeitraum keine steuerlichen Umsätze ausgeführt hatte, aber Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen anderer Unternehmer in Höhe von 10.500 € anzumelden hatte. Das führte zwangsläufig zu einem Guthaben zugunsten der A KG, welches das FA dann auch am 23. Februar 2015 ohne Beanstandung erstattete.

#### 47

bb) Vorliegend hätte der Kläger zwar die der Haftungsanspruchnahme zugrunde liegenden Vorsteuern in Höhe von 10.000 € dem Grunde nach in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Januar 2015 anmelden dürfen, denn die Zahlung des Rechnungsbetrages ist nicht materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG. Im Streitfall wäre dieser Vorsteueranspruch aber jedenfalls zeitgleich zu berichtigen gewesen (vgl. in Tz. II.2.b.bb), sodass sich der Vorsteuerabzug und dessen Berichtigung hier aufgehoben hätten und es im Ergebnis nicht zur Auszahlung der Vorsteuerbeträge durch das FA gekommen wäre.

**48**

cc) Die wesentliche Pflichtverletzung des Klägers besteht hier zum Zeitpunkt der Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Januar 2015 am 11. Februar 2015 darin, dass dieser den Steuerberater der A KG nicht unmittelbar über die Stellung des Insolvenzantrags am 23. Januar 2015 informiert hatte. Ausweislich des Vorbringens des Steuerberaters im Haftungsprüfungsverfahren (S. 17 Haftungsakte) hat er davon erst am 18. Februar 2015 - mithin sieben Tage nach Einreichung der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Januar 2015 - durch einen Anruf aus der Kanzlei des Insolvenzverwalters erfahren. Der Steuerberater ist damit gar nicht erst dazu in die Lage versetzt worden, zu prüfen, ob die in dieser Umsatzsteuer-Voranmeldung geltend gemachten Vorsteuern wegen des gestellten Insolvenzantrags rechtmäßig geltend gemacht werden. Die Weitergabe der für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten einer Gesellschaft wichtigen Informationen an Mitarbeiter und Steuerberater gehört aber zu den wesentlichen Pflichten eines Geschäftsführers; die Stellung eines Insolvenzantrags stellt zweifellos eine solche Information dar.

**49**

Dass der Steuerberater daraufhin - mit Kenntniserlangung von dem Insolvenzantrag - nicht unmittelbar eine Berichtigung der Umsatzsteuer-Voranmeldung vorgenommen hat, stellt gleichfalls eine Pflichtverletzung des Klägers als Geschäftsführer der A KG dar, denn er hätte den Steuerberater gerade in dieser besonders kritischen Situation der Gesellschaft mit Blick auf die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der Gesellschaft überwachen müssen (vgl. unten in Tz. II.2.f).

**50**

dd) Es kommt hier auch nicht darauf an, dass der Kläger - so wie er es vorbringt - nicht um diese „komplizierte“ Berichtigungspflicht bei Uneinbringlichkeit wusste, denn er hätte auch als steuerlicher Laie leicht erkennen können, dass die Auszahlung eines unberechtigten Vorsteuerguthabens durch das FA nach Insolvenzantragstellung nahezu zwangsläufig dazu führt, dass die Gläubiger der A KG die Umsatzsteuer wegen Uneinbringlichkeit der Forderungen nicht an die Finanzbehörden abführen und dass die ausgezahlten Beträge wegen der Insolvenz der A KG nicht mehr an das FA zurückbezahlt werden können. Das gilt umso mehr, da er selbst der Gläubiger des überwiegenden Anteils der Forderungen gegenüber der A KG war.

**51**

d) Etwas anderes ergibt sich vorliegend auch nicht daraus, dass die A KG angeblich noch in Erwartung ausstehender Zahlungen war, denn jedenfalls zum Zeitpunkt der Einreichung der Umsatzsteuer-Voranmeldung am 11. Februar 2015 war die A KG nicht dazu in der Lage, die offenen Rechnungsbeträge zu bezahlen, denn sonst wäre nicht drei Wochen zuvor von der Gesellschaft selbst ein Insolvenzantrag gestellt worden. Im Übrigen reicht das Vertrauen darauf, die Steuerrückstände durch Realisierung von Außenständen ausgleichen zu können, regelmäßig für einen Haftungsausschluss nicht aus (BFH-Beschluss vom 24. März 2004 VII B 317/03, BFH/NV 2004, 1069 und Urteil vom 20. Januar 1998 VII R 80/97, BFH/NV 1998, 814).

**52**

e) Eine Haftung des Klägers scheidet auch nicht bereits - entgegen der Auffassung des Klägers - aus der Erwägung aus, er habe als Geschäftsführer die Steuern in der kritischen Zeit vor Stellung des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr berichtigen dürfen. Denn die öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Steuerzahlung entfällt nicht dadurch, dass sie (möglicherweise) mit privat-rechtlichen Schadensersatzverpflichtungen konkurriert oder weil die Abführung der betreffenden Abgaben an das Finanzamt eine nach §§ 129 ff. InsO anfechtbare Rechtshandlung dargestellt hätte, der Verwalter also die betreffenden Steuerzahlungen vom FA hätte zurückverlangen können. Wenn der Geschäftsführer nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder nach Feststellung der Überschuldung der Gesellschaft die einbehaltenen Steuerabzugsbeträge etwa im Hinblick auf die ihm drohende Ersatzpflicht nach § 64 Abs. 2 GmbHG oder im Hinblick auf die Regelungen der §§ 129 ff. InsO nicht an das FA abführt, kann dies allenfalls bei dem für die Haftung nach § 69 AO erforderlichen Verschulden berücksichtigt werden (Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 24. Mai 2005 1 K 2361/04, EFG 2005, 1238, Rz. 18, m.w.N.).

**53**

f) Die Haftung des Klägers ist hier auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil er sich zur Erfüllung seiner umsatzsteuerrechtlichen Pflichten eines Steuerberaters bedient hatte.

**54**

Grundsätzlich ist es nicht zu beanstanden, dass ein GmbH-Geschäftsführer zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten externe Hilfe in Anspruch nimmt. Ist er aufgrund seiner persönlichen Kenntnisse und Erfahrungen zur ordnungsgemäßen Pflichterfüllung nicht in der Lage, ist eine solche Maßnahme sogar geboten. Allerdings darf der Geschäftsführer nicht blind auf die gewissenhafte Aufgabenwahrnehmung des für die GmbH tätigen Dritten vertrauen und auf eine Überwachung gänzlich verzichten. Vielmehr hat er sich fortlaufend über den Geschäftsgang zu unterrichten, so dass ihm Unregelmäßigkeiten nicht über einen längeren Zeitraum verborgen bleiben können (BFH-Urteile vom 27. November 1990 VII R 20/89, BStBl II 1991, 284 und vom 16. April 1985 VII R 132/80, BFH/NV 1987, 273). Dabei braucht er nicht jeden einzelnen Geschäftsvorgang nachzuprüfen. Solange er keine konkreten Anhaltspunkte für eine nachlässige und unzulängliche Aufgabenwahrnehmung hat, darf er sich auf die ordnungsgemäße Erledigung der übertragenen Aufgaben verlassen. Etwas anderes muss gelten, wenn der Geschäftsführer über konkrete Anhaltspunkte verfügt, die auf Versäumnisse des Dritten hindeuten. Hat er somit Anlass an dessen Zuverlässigkeit zu zweifeln, darf der Geschäftsführer dies nicht auf sich beruhen lassen, sondern muss entsprechende Überwachungsmaßnahmen ergreifen, um eine fristgerechte Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten zu gewährleisten (BFH-Beschluss vom 31. Oktober 2005 VII B 66/05, BFH/NV 2006, 480, Rz. 12).

#### **55**

Im Streitfall bestand für den Kläger ein solcher besonderer Anlass zur Überprüfung der vom Steuerberater eingereichten Steueranmeldungen jedenfalls im Februar 2015, denn er selbst hatte kurz zuvor die Insolvenzeröffnung über das Vermögen der A KG beantragt. In dieser besonderen Verfahrenssituation hat ein Geschäftsführer auch darauf zu achten, dass keine unrichtigen Umsatzsteuer-Voranmeldungen eingereicht werden, die dann zu unberechtigten Steuererstattungen durch das FA führen und die dann eventuell nicht mehr zurückgezahlt werden können.

#### **56**

g) Die vorgenannte Pflichtverletzung des Klägers war vorliegend auch kausal für den Eintritt des Schadens. Die unrichtige Anmeldung der Vorsteuerbeträge für den Januar 2015 führte zur Auszahlung eines Guthabens, das dann unmittelbar wegen der Anordnung der vorläufigen Insolvenzverwaltung in die Insolvenzmasse gefallen ist.

#### **57**

h) Entgegen der Auffassung des Klägers liegt hier auch nicht deshalb ein Mitverschulden des FA am Schadenseintritt vor, weil es „das Vorsteuerguthaben sehr schnell ausbezahlt habe“. Das Umsatzsteuer-Voranmeldungsverfahren ist für die Finanzämter ein Massenverfahren, welches nur funktioniert, wenn die Steuerpflichtigen ihre Voranmeldungen pünktlich und vor allem zutreffend abgeben. Hier jeweils ein individuelles Überprüfungsverfahren zu fordern, würde einen enormen Verwaltungsaufwand zur Folge haben und vor allem den Interessen derjenigen Steuerpflichtigen zuwiderlaufen, die insbesondere bei Vorsteuerguthaben ein großes wirtschaftliches Interesse an einer möglichst schnellen Auszahlung haben. Überprüfungen können daher nur in begründeten Einzelfällen erfolgen, einen derartigen „Überprüfungsanlass“ konnte das FA vorliegend aber zum Zeitpunkt der Auszahlung des Guthabens nicht erkennen.

#### **58**

Zudem ist nach der Rechtsprechung § 254 BGB auf öffentlich-rechtliche Steuerhaftungsansprüche nicht (entsprechend) anwendbar; anders als bei zivilrechtlichen Ersatzleistungen spielt also ein Mitverschulden des Leistungsberechtigten - hier des FA - für das Entstehen bzw. den Umfang eines Steuerhaftungsanspruchs keine Rolle (BFH-Urteil vom 26. Februar 1991 VII R 77-78/87, BFH/NV 1992, 87 und Beschluss vom 2. Juli 2001 VII B 345/00, BFH/NV 2002, 4, Rz. 10). Mitwirkendes Verschulden des FA am Entstehen eines Steuerausfalls kann allenfalls die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners ermessensfehlerhaft machen, sofern dessen eigenes Verschulden gering ist (BFH-Beschluss vom 2. Juli 2001 VII B 345/00, BFH/NV 2002, 4, Rz. 10, m.w.N.). Voraussetzung dafür ist jedoch, dass dem FA eine besonders grobe oder sogar vorsätzliche Pflichtverletzung zur Last fällt (BFH-Urteil vom 22. Juli 1986 VII R 191/83, BFH/NV 1987, 140). Davon kann im Streitfall aber nicht ausgegangen werden, eine Pflichtverletzung des FA ist zur Überzeugung des Gerichts nicht ersichtlich.

#### **59**

i) Die Haftungsinanspruchnahme ist auch in ihrer Höhe nicht zu beanstanden. Das FA hat den Kläger vorliegend nur für ausbezahltes Vorsteuerguthaben aus der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Januar 2015 in Haftung genommen. Die ausweislich des Umsatzsteuerüberwachungsbogen für 2014 in den Monaten November und Dezember 2014 ausbezahlten Umsatzsteuerguthaben (S. 3 Haftungsakte) sind nicht berücksichtigt worden. Das FA hat bei der Bemessung der Haftungssumme zutreffend zugunsten des Klägers berücksichtigt, dass von dem ausbezahlten Guthaben von 10.500 € nur ein Betrag von 10.000 € gegenüber den Leistungserbringern unbezahlt geblieben ist. Das FA hat hier die vom Steuerberater der A KG vorgelegte Nachweise anerkannt (S. 41 und 44 Haftungsakte). Die Haftungssumme ist daher zutreffend ermittelt worden.

## **60**

j) Auch das vom FA ausgeübte Auswahlermessen bei der Haftungsinanspruchnahme des Klägers ist nicht zu beanstanden. Das FA hat sich hierzu ausführlich auf Seite 3 und 4 des Haftungsbescheides vom 18. November 2015 und in Tz. 3 der Einspruchsentscheidung vom 8. April 2019 eingelassen, auf diese Ausführungen wird hier verwiesen (§ 105 Abs. 5 FGO). Ermessensfehler des FA sind dabei nicht zu erkennen. Insbesondere weil der weitere Geschäftsführer der A Verwaltungs-GmbH D am 1. Dezember 2014 als Geschäftsführer ausgeschieden war, erscheint es ermessensgerecht, ihn für die Pflichtverletzung bei der erst am 11. Februar 2015 eingereichten Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Januar 2015 nicht in Haftung zu nehmen.

## **61**

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