# Urteil vom 17. September 2019, VII R 5/18

**Tabelleneintrag im Insolvenzverfahren gemäß § 178 Abs. 3 InsO auch im Haftungsverfahren bindend**

ECLI:DE:BFH:2019:U.170919.VIIR5.18.0

BFH VII. Senat

AO § 69, AO § 166, AO § 191, InsO §§ 176ff, InsO § 178 Abs 3, GmbHG § 35, AO § 34 Abs 1 S 1, GG Art 19 Abs 4, AO § 5

vorgehend FG Köln, 23. Oktober 2017, Az: 8 K 1829/15

## Leitsätze

1. Ein Tabelleneintrag im Insolvenzverfahren kann gemäß § 178 Abs. 3 InsO auch im Haftungsverfahren Bindungswirkung entfalten .

2. Die Eintragung in die Tabelle ersetzt im Insolvenzverfahren den Steuerbescheid und wirkt u.a. gegenüber allen Insolvenzgläubigern gemäß § 178 Abs. 3 InsO für die festgestellte Forderung wie ein rechtskräftiges Urteil .

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 24.10.2017 - 8 K 1829/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Rechtmäßigkeit eines Haftungsbescheids, mit dem der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Kläger und Revisionskläger (Kläger) als einen von zwei ehemaligen, jeweils einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführern einer mittlerweile insolventen GmbH für deren Steuerschulden in Anspruch genommen hat.

2 Die GmbH, deren Geschäftsführer der Kläger war, geriet spätestens im Jahr 2012 in Zahlungsschwierigkeiten und stellte u.a. die Gehaltszahlungen an den Kläger ein. Für die Zeiträume November 2012 bis Januar 2013 meldete sie gemäß § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Lohnsteuern einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer in Höhe von 32.697,01 € an, führte diese aber weder zu den Fälligkeitsterminen 10.12.2012, 10.01.2013 bzw. 11.02.2013 noch später gemäß § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG an das FA ab.

3 Am 06.03.2013 legte der Kläger sein Amt als Geschäftsführer der GmbH nieder.

4 Kurz darauf wurde für die GmbH zunächst ein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt, dann das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH eröffnet und der vorläufige Insolvenzverwalter zum Insolvenzverwalter bestimmt.

5 Am 18.06.2013 erließ das FA nach voriger Anhörung den streitgegenständlichen Haftungsbescheid und nahm den Kläger gemäß § 191 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. §§ 69, 34 Abs. 1 AO, § 35 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) in Höhe von 32.248,51 € für Steuerschulden der GmbH in Haftung (wegen nicht entrichteter Lohnsteuern einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer der Anmeldungszeiträume November 2012 bis Januar 2013 in Höhe von 31.197,01 €, eines Verspätungszuschlags zur Lohnsteuer für Dezember 2012 in Höhe von 140 € und wegen Säumniszuschlägen zur Lohnsteuer und zum

Solidaritätszuschlag für November 2012 bis Januar 2013 in Höhe von 911,50 €). Der weitere Geschäftsführer wurde gleichfalls in Haftung genommen.

6 Der Kläger legte gegen den Haftungsbescheid Einspruch ein.

7 Während des Einspruchsverfahrens meldeten das FA und der Kläger im Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH jeweils Forderungen zur Tabelle an. Die Steuerforderungen des FA wurden im Prüfungstermin gemäß § 176 Satz 1 und § 178 Abs. 1 Satz 1 der Insolvenzordnung (InsO) in Höhe von 30.064,03 € widerspruchslos zur Tabelle festgestellt (darunter 28.659,53 € [= 31.197,01 € - 2.537,48 € Teilzahlung] Lohnsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer für November 2012 bis Januar 2013, 140 € Verspätungszuschlag zur Lohnsteuer für Dezember 2012 und 1.264,50 € Säumniszuschläge zur Lohnsteuer und zum Solidaritätszuschlag für November 2012 bis Januar 2013, einschließlich einer Erhöhung der Säumniszuschläge um 353 €, die nicht zu Lasten des Klägers berücksichtigt wurde).

8 Das FA wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 11.06.2015 als unbegründet zurück. Die vom Insolvenzgericht festgestellte Teilzahlung von 2.537,48 € und die Erhöhung der Säumniszuschläge um 353 € berücksichtigte es dabei nicht.

9 Im anschließenden Klageverfahren reduzierte das Finanzgericht (FG) die Haftungssumme um die Teilzahlung in Höhe von 2.537,48 € von 32.248,51 € auf 29.711,03 €. Im Übrigen wies es die Klage ab. Es sah die Voraussetzungen der Haftung gemäß § 69 Satz 1 AO dem Grunde nach als erfüllt an. Hinsichtlich des Haftungsumfangs berücksichtigte es zu Lasten des Klägers gemäß § 166 AO und § 178 Abs. 3 InsO den Tabelleneintrag zugunsten des FA im Insolvenzverfahren gegen die GmbH. Das Urteil ist in den Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1869 veröffentlicht.

10 Der Kläger hat gegen das Urteil Revision eingelegt. Er trägt vor, der Tatbestand der Geschäftsführerhaftung gemäß § 69 Satz 1 AO sei nicht erfüllt. Die Lohnsteueranmeldungen beruhten auf einem Fehler des Steuerberaters, dessen Verschulden sich der Auftraggeber nicht zurechnen lassen müsse. Er selbst gehe davon aus, dass im relevanten Zeitraum keine Löhne mehr gezahlt worden seien und somit keine Lohnsteuer angefallen sein dürfte, weshalb die unterlassene Lohnsteuerabführung nicht zu einem Steuerschaden geführt habe. Das FA habe nicht dargelegt, dass die GmbH bei Fälligkeit der vermeintlichen Lohnsteuerforderungen noch zahlungsfähig gewesen sei, dass also die behauptete Pflichtverletzung für den angeblichen Schaden kausal gewesen sei. Im Übrigen sei er als einer von zwei Geschäftsführern nur für das operative Geschäft und nicht für Finanzen und Steuern zuständig gewesen, weshalb ihn kein Verschulden i.S. des § 69 Satz 1 AO treffe und seine Haftungsinanspruchnahme ermessensfehlerhaft sei. Außerdem mangele es an Feststellungen des FG zur Höhe des Schadens und damit des Haftungsbetrags, da die Lohnsteueranmeldungen der GmbH und der Tabelleneintrag im Insolvenzverfahren ihm (dem Kläger) gegenüber im Haftungsverfahren weder gemäß § 178 Abs. 3 InsO noch gemäß § 166 AO Bindungswirkung hätten.

11 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung, soweit die Klage abgewiesen wurde, und den Bescheid vom 18.06.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.06.2015 aufzuheben.

12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist unbegründet; sie ist deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 und Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat jedenfalls im Ergebnis zutreffend geurteilt, dass der Kläger für die von der GmbH zur Tabelle angemeldeten, aber nicht abgeführten Lohnsteuern samt Solidaritätszuschlag und Kirchensteuern, den Verspätungszuschlag und die Säumniszuschläge gemäß § 69 Satz 1 AO, § 34 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 35 Abs. 1 Satz 1 GmbHG in Höhe von 29.711,03 € haftet und gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 AO durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden konnte.

14 1. Gemäß § 69 Satz 1 AO, § 34 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 35 Abs. 1 Satz 1 GmbHG haftet der Geschäftsführer einer GmbH, soweit deren Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihm auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden. Die

Nichtzahlung festgesetzter, fälliger Steuern und Abgaben führt zu einem Steuerschaden in dieser Höhe, unabhängig davon, ob die Festsetzung der Höhe nach zutreffend ist, und indiziert das Verschulden der Geschäftsführung i.S. des § 69 Satz 1 AO (Senatsurteil vom 16.05.2017 - VII R 25/16, BFHE 257, 515, BStBl II 2017, 934; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.09.2017 - XI R 9/16, BFHE 259, 221, BStBl II 2018, 515). Die Haftung umfasst auch die infolge der Pflichtverletzung zu zahlenden Säumniszuschläge (§ 69 Satz 2 AO).

**15** 2. Im Streitfall sind diese Voraussetzungen erfüllt.

**16** a) Zu den Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis, die von der GmbH nicht erfüllt wurden, gehören die gemäß § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG angemeldeten und damit gemäß § 168 Satz 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzten Lohnsteuern für die Zeit von November 2012 bis Januar 2013 (mit Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) in Höhe von 28.659,53 € (= 31.197,01 € - 2.537,48 € Teilzahlung). Diese hat die GmbH --vertreten durch ihre jeweils zur Alleinvertretung befugten Geschäftsführer (§ 34 AO, § 35 GmbHG)-- nicht an das FA abgeführt, obwohl sie hierzu als Arbeitgeberin gemäß § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verpflichtet gewesen wäre. Deshalb waren die Voraussetzungen des § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG und damit einer Haftung der GmbH erfüllt. Außerdem gehören zu den nicht erfüllten Verbindlichkeiten der GmbH aus dem Steuerschuldverhältnis der die Lohnsteueranmeldung für Dezember 2012 betreffende und gegenüber der GmbH mit Bescheid vom 01.02.2013 festgesetzte Verspätungszuschlag gemäß § 152 Abs. 1 Satz 1 AO in Höhe von 140 € sowie die Säumniszuschläge gemäß § 240 AO zur Lohnsteuer und zum Solidaritätszuschlag für November 2012 bis Januar 2013 in Höhe von 911,50 € (vgl. § 69 Satz 2 AO).

**17** b) Nach den Feststellungen des FG, an die der Senat mangels durchgreifender Revisionsrügen gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO), war der Kläger während der relevanten Zeit vom 10.12.2012 (Fälligkeit der Lohnsteuer für November 2012) bis zum 11.02.2013 (Fälligkeit der Lohnsteuer für Januar 2013) einer der beiden jeweils zur Alleinvertretung befugten Geschäftsführer, deren Verschulden i.S. des § 69 Satz 1 AO durch die Nichtzahlung festgesetzter, fälliger Steuern und Abgaben indiziert wird (vgl. Senatsurteil in BFHE 257, 515, BStBl II 2017, 934).

**18** Ein Verschulden des Steuerberaters in Bezug auf die Nichtzahlung hat der Kläger nicht behauptet und das FG nicht festgestellt.

**19** Der Kläger kann sich auch nicht mit der Begründung exkulpieren, der andere Geschäftsführer sei für die Entrichtung der Steuern verantwortlich gewesen. Bei einer Verteilung der Geschäfte einer GmbH auf mehrere Geschäftsführer, die grundsätzlich möglich ist (vgl. § 35 Abs. 2 Satz 1 GmbHG), kann zwar die Verantwortlichkeit eines Geschäftsführers für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten begrenzt werden. Dies erfordert jedoch eine vorweg getroffene, eindeutige schriftliche Festlegung, welcher Geschäftsführer für welchen Bereich zuständig ist, damit nicht im Haftungsfall jeder Geschäftsführer auf die Verantwortlichkeit des anderen verweist (Senatsurteile vom 24.08.2004 - VII R 50/03, BFHE 207, 5, BStBl II 2005, 127, und vom 23.06.1998 - VII R 4/98, BFHE 186, 132, BStBl II 1998, 761). Im Streitfall lag eine derartige eindeutige, in der gebotenen Schriftform getroffene Geschäftsverteilung nicht vor.

**20** Überdies gilt eine Begrenzung der Verantwortlichkeit selbst bei einer schriftlichen Regelung der Geschäftsverteilung nur so lange, als kein Anlass besteht, an der exakten Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen durch den zuständigen Geschäftsführer zu zweifeln (Jatzke in Gosch, AO § 69 Rz 52). Zeichnet sich die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung ab --das war im Streitfall spätestens mit der Einstellung der Gehaltszahlungen an den Kläger, also jedenfalls im November 2012 bereits der Fall--, so ist jeder gesetzliche Vertreter verpflichtet, sich um die Gesamtbelange der juristischen Person zu kümmern (Senatsurteil in BFHE 186, 132, BStBl II 1998, 761).

**21** Ein Geschäftsführer kann sich gerade in der Krise auch nicht auf sein Unvermögen berufen, seinen Aufgaben nachzukommen. Wer den Anforderungen an einen gewissenhaften Geschäftsführer nicht entsprechen kann, muss vielmehr von der Übernahme des Geschäftsführeramtes absehen oder dieses unverzüglich niederlegen. Sonst haftet er auch dann, wenn er nicht in der Lage sein sollte, seinen Aufgaben nachzukommen (Jatzke in Gosch, a.a.O., § 69 Rz 52; Klein/Rüsken, AO, 14. Aufl., § 69 Rz 34).

**22** Zahlungsschwierigkeiten lassen die Pflicht eines GmbH-Geschäftsführers, Lohnsteuern abzuführen, nicht entfallen und schließen regelmäßig auch sein Verschulden bei Nichterfüllung dieser Pflicht nicht aus (Senatsbeschluss vom 21.12.1998 - VII B 175/98, BFH/NV 1999, 745).

**23** Zwar kann die gesellschaftsrechtliche Pflicht des Geschäftsführers zur Sicherung der Masse die Verpflichtung zur

Vollabführung der Lohnsteuer (allenfalls) in den drei Wochen suspendieren, die dem Geschäftsführer ab Kenntnis der Überschuldung bzw. Zahlungsunfähigkeit der GmbH nach § 64 GmbHG eingeräumt sind, um die Sanierungsfähigkeit der GmbH zu prüfen und Sanierungsversuche durchzuführen (vgl. etwa Senatsurteil vom 27.02.2007 - VII R 67/05, BFHE 216, 491, BStBl II 2009, 348 zu § 64 GmbHG a.F.). Jedoch erfolgte die Insolvenzantragstellung im Streitfall am 11.03.2013 und damit nicht innerhalb von drei Wochen nach Fälligkeit der Lohnsteuer, d.h. gemäß § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG am zehnten Tag nach Ablauf eines jeden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums, im Streitfall also zuletzt (für den Monat Januar 2013) am 11.02.2013.

**24** Sonstige Umstände, wonach das durch die Pflichtverletzung indizierte Verschulden des Klägers auszuschließen sein könnte, sind nicht ersichtlich.

**25** c) Zweifel hinsichtlich des Kausalzusammenhangs zwischen der durch die Nichtzahlung indizierten schuldhaften Pflichtverletzung und dem Eintritt des durch die Nichtentrichtung der angemeldeten Steuern entstandenen Vermögensschadens bestehen nicht. Der Kausalzusammenhang entfällt auch nicht dadurch, dass Zahlungen, wenn sie innerhalb von drei Monaten vor Stellung des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens geleistet worden sind, unter Umständen angefochten werden können (vgl. Senatsurteil vom 26.01.2016 - VII R 3/15, BFH/NV 2016, 893).

**26** d) Die Vorentscheidung ist hinsichtlich der Höhe der festgesetzten Haftungssumme von 29.711,03 € nicht zu beanstanden. 29.711,03 € ist die Summe aus den Lohnsteuern (einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuern) in Höhe von 28.659,53 € (= 31.197,01 € - 2.537,48 € Teilzahlung), dem Verspätungszuschlag in Höhe von 140 € und den Säumniszuschlägen in Höhe von 911,50 €. Die genannten Forderungen sind in dieser Höhe unwidersprochen zur Tabelle festgestellt worden.

**27** Da Kläger und FA gemäß § 178 Abs. 3 InsO an die Eintragungen in die Tabelle gebunden sind, kommen weitere Ermittlungen zur Höhe des Steuerausfalls und damit zur Höhe der Haftungssumme nicht in Betracht.

**28** aa) Die Eintragung in die Tabelle ersetzt den Steuerbescheid (Senatsurteile vom 19.08.2008 - VII R 36/07, BFHE 222, 205, BStBl II 2009, 90, Rz 15, und vom 10.05.2007 - VII R 18/05, BFHE 217, 216, BStBl II 2007, 914, sowie BFH-Beschluss vom 05.07.2018 - XI B 17/18, BFH/NV 2018, 1139) und wirkt u.a. gegenüber allen Insolvenzgläubigern gemäß § 178 Abs. 3 InsO für die festgestellte Forderung wie ein rechtskräftiges Urteil (Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 02.02.2005 - XII ZR 233/02, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht --ZInsO-- 2005, 372; BFH-Urteil vom 24.11.2011 - V R 13/11, BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298, Rz 43, wobei für Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis u.a. auch § 110 Abs. 2 FGO sinngemäß gilt, vgl. etwa BFH-Urteil in BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298, Rz 41, und BFH-Beschluss in BFH/NV 2018, 1139, zu § 130 AO). Alle Personen bzw. Behörden, denen gegenüber Bindungswirkung besteht, müssen die Festsetzung gegen sich gelten lassen. Soweit keine Änderungsnorm eingreift, können sie eine erneute Entscheidung in derselben Sache nicht verlangen, da über denselben Gegenstand nur einmal entschieden werden kann (BGH-Beschluss in ZInsO 2005, 372; BFH-Beschluss vom 01.04.2008 - X B 224/07, BFH/NV 2008, 1187; Gräber/ Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 110 Rz 12). Könnten Insolvenzforderungen von den am Verfahren beteiligten Insolvenzgläubigern in einem Rechtsstreit nochmals nach Beendigung des Insolvenzverfahrens bestritten werden, müsste praktisch die Forderungsfeststellung des Insolvenzverfahrens wiederholt werden, was dem Sinn und Zweck des Verfahrens widerspräche (vgl. etwa Jaeschke, Anmeldung und Feststellung von Forderungen im Insolvenzverfahren, 2011, S. 209 ff.). Denn Einwendungen gegen angemeldete Insolvenzforderungen sollen im Prüfungstermin vorgebracht werden, damit diese im Interesse der Rechtssicherheit, des Rechtsfriedens und der Verfahrensökonomie gegenüber allen am Verfahren beteiligten Insolvenzgläubigern einheitlich festgestellt werden können (vgl. u.a. Jaeschke, a.a.O., S. 233).

**29** Diese Wirkung des Tabelleneintrags ist, anders als der Kläger meint, nicht auf das Insolvenzverfahren oder den Insolvenzschuldner beschränkt. Für eine derartige Einschränkung findet sich weder in § 178 Abs. 3 InsO noch sonst ein Anhaltspunkt. Vielmehr regelt § 178 Abs. 3 InsO ausdrücklich, dass der Tabelleneintrag allen Insolvenzgläubigern gegenüber für die festgestellte Forderung nach Betrag und Rang wie ein rechtskräftiges Urteil wirkt. Das gilt unabhängig davon, ob sie an dem Prüfungstermin gemäß § 176 Satz 1 InsO teilgenommen haben oder nicht (vgl. etwa Sinz in Uhlenbruck, Insolvenzordnung, 15. Aufl., § 178 Rz 31; vgl. auch Senatsurteil in BFHE 257, 515, BStBl II 2017, 934 zu § 166 AO), und unabhängig davon, ob die Forderung mangels Widerspruchs gemäß § 178 Abs. 1 Satz 1 InsO als festgestellt gilt oder ob die Wirkung des Widerspruchs zunächst gemäß §§ 179, 180 Abs. 1, 183 Abs. 2 InsO beseitigt werden muss (vgl. Senatsurteile in BFHE 257, 515, BStBl II 2017, 934; vom 07.03.2006 - VII R 11/05, BFHE 212, 11, BStBl II 2006, 573). Dass ein Tabelleneintrag gemäß § 178 Abs. 3 InsO

nicht nur für das Insolvenzverfahren selbst gilt, sondern etwa auch Auswirkungen auf das finanzgerichtliche Verfahren hat, entspricht ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa BFH-Urteil vom 24.11.2011 - V R 20/10, BFH/NV 2012, 711; BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2018, 1139; vom 10.11.2010 - IV B 18/09, BFH/NV 2011, 650; vom 10.11.2010 - IV B 11/09, BFH/NV 2011, 649).

**30** Besonderheiten des Einzelfalls, die eine Bindungswirkung gemäß § 178 Abs. 3 InsO dennoch --insbesondere im Hinblick auf die Rechtsweggarantie des Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG)-- als grob unbillig erscheinen lassen, können und müssen gegebenenfalls im Rahmen der Ermessensausübung berücksichtigt werden.

**31** bb) Im Streitfall waren das FA und der Kläger Insolvenzgläubiger der GmbH i.S. von § 38 InsO. Beide waren gemäß § 178 Abs. 1 Satz 1 InsO berechtigt, Widerspruch gegen die zur Tabelle angemeldeten Forderungen zu erheben und ihren Widerspruch gemäß §§ 179 ff. InsO im Klagewege weiter zu betreiben, um zu verhindern, dass die Forderungen im Prüfungstermin gemäß § 176 Satz 1 InsO widerspruchslos zur Tabelle festgestellt werden. Mangels Widerspruchs wirkt der Tabelleneintrag ihnen gegenüber gemäß § 178 Abs. 3 InsO wie ein rechtskräftiges Urteil.

**32** 3. Das FG hat auch zutreffend entschieden, dass die Ermessensentscheidung des FA, den Kläger als Haftungsschuldner in Anspruch zu nehmen, nicht zu beanstanden ist.

**33** a) Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass es sich bei der Inanspruchnahme eines Haftenden um eine Ermessensentscheidung (§ 191 AO i.V.m. § 5 AO) handelt, die nach § 102 FGO darauf zu überprüfen ist, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten worden sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist.

**34** b) Im Hinblick auf die dem Steuergläubiger im öffentlichen Interesse obliegende Aufgabe, die geschuldeten Abgaben nach Möglichkeit zu erheben, ist der Erlass eines Haftungsbescheids bei Uneinbringlichkeit der Erstschuld regelmäßig nicht ermessensfehlerhaft und das Entschließungsermessen damit hinreichend begründet (vgl. Senatsurteil vom 29.09.1987 - VII R 54/84, BFHE 151, 111, BStBl II 1988, 176).

**35** Im Streitfall ist das FG hiernach zutreffend davon ausgegangen, dass das FA mit der Darlegung, Vollstreckungsmaßnahmen gegen die insolvente GmbH seien erfolglos geblieben, sein Entschließungsermessen ausreichend begründet hat.

**36** Besondere Umstände, die eine Haftungsinanspruchnahme in dem gemäß § 178 Abs. 3 InsO bindenden Umfang als grob unbillig erscheinen lassen, liegen im Streitfall nicht vor. Denn der Kläger wusste von dem Prüfungstermin --der während des Einspruchsverfahrens gegen den Haftungsbescheid vom 18.06.2013 stattfand--, und dass er als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden sollte. Er hatte die Möglichkeit, der Feststellung der Forderung des FA zur Tabelle im Prüfungstermin zu widersprechen und seinen Widerspruch weiter zu betreiben (§§ 179 ff. InsO). Dies ist in Bezug auf Art. 19 Abs. 4 GG ausreichend.

**37** Dass er diese Möglichkeit nicht genutzt hat, weil ihn --so sein Vortrag-- der Insolvenzverwalter nicht von sich aus über die Bedeutung dieses Termins aufgeklärt und er gedacht habe, es sei Aufgabe des Insolvenzverwalters oder des FA zu ermitteln, ob die GmbH die Lohnsteuern zutreffend angemeldet habe, lässt die Haftungsinanspruchnahme nicht als grob unbillig erscheinen. Vom Kläger wird nicht einmal ansatzweise vorgetragen, dass und wie er sich um Aufklärung über die Bedeutung des Termins bemüht habe. Entgegen der Auffassung des Klägers müsste das FA auch in einem gesonderten finanzgerichtlichen Verfahren trotz des dort grundsätzlich geltenden Amtsermittlungsgrundsatzes nicht nachweisen, in welchem Umfang Löhne gezahlt wurden. Denn dieser Grundsatz wird durch die Mitwirkungspflicht der Beteiligten bei der Aufklärung des in ihrer Sphäre liegenden Sachverhalts begrenzt (vgl. z.B. Senatsurteile vom 26.09.2017 - VII R 40/16, BFHE 259, 423, BStBl II 2018, 772, Rz 18; vom 06.03.2001 - VII R 17/00, BFH/NV 2001, 1100, Rz 25). Behauptet ein (ehemaliger) Geschäftsführer, die während der Zeit, in der er (mangels schriftlicher Aufgabenverteilung verantwortlicher) Geschäftsführer war, abgegebenen Lohnsteueranmeldungen seien unzutreffend gewesen, die Löhne seien nicht oder nicht vollständig ausgezahlt worden, so liegt die Aufklärung dieses Widerspruchs in seiner Verantwortungssphäre, denn er behauptet mit der nicht vollständigen Auszahlung der angemeldeten Löhne und Gehälter eine für ihn haftungsmindernde Tatsache (Senatsurteil vom 12.07.1988 - VII R 3/85, BFH/NV 1989, 7; Senatsbeschluss vom 11.03.2008 - VII B 214/06, BFH/NV 2008, 1291).

**38** Da somit keine besonderen Umstände vorliegen, die eine Bindungswirkung gemäß § 178 Abs. 3 InsO als grob unbillig erscheinen lassen, ist die Höhe der Forderungen im Rahmen des Entschließungsermessens nicht zu prüfen, weil die gemäß § 178 Abs. 3 InsO bestehende Bindungswirkung andernfalls ausgehöhlt würde.

39 Für ein deutlich überwiegendes Verschulden des FA, das bei der Ermessenausübung zugunsten des Klägers zu berücksichtigen sein könnte (vgl. Jatzke in Gosch, a.a.O., § 69 Rz 63), fehlen jegliche Anhaltspunkte.

40 c) Das FA hat auch das Ermessen hinsichtlich der haftungsrechtlichen Inanspruchnahme des Klägers ordnungsgemäß ausgeübt, da Vollstreckungsmaßnahmen gegen die insolvente GmbH erfolglos geblieben sind (vgl. Senatsurteil in BFHE 151, 111, BStBl II 1988, 176).

41 Gleiches gilt, soweit das FA den Kläger neben dem weiteren Geschäftsführer in Anspruch genommen hat, da sich der Kläger, wie bereits ausgeführt, mangels schriftlicher Aufgabenverteilung und aus weiteren Gründen nicht darauf berufen kann, für Steuern und Finanzen unzuständig gewesen zu sein.

42 Es bedurfte keiner Begründung, warum das FA nicht die Arbeitnehmer als Steuerschuldner anstelle des Klägers als Haftungsschuldner in Anspruch genommen hat. Denn deren Heranziehung war rechtlich nicht möglich. Nach § 42d Abs. 3 Satz 4 EStG kann ein Arbeitnehmer im Rahmen der Gesamtschuldnerschaft (mit dem Arbeitgeber) nur in Anspruch genommen werden, wenn er u.a. weiß, dass der Arbeitgeber die einbehaltene Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig angemeldet hat. Es ist nicht ersichtlich und wird auch vom Kläger nicht behauptet, dass diese Voraussetzung im Streitfall erfüllt ist.

43 4. Es kann dahinstehen, ob die Ausführungen in der Vorentscheidung zu einer Bindungswirkung gemäß § 166 AO zutreffend sind; eine Auseinandersetzung mit dieser Vorschrift und der hierzu ergangenen Rechtsprechung (z.B. Senatsurteil in BFHE 257, 515, BStBl II 2017, 934; BFH-Urteil in BFHE 259, 221, BStBl II 2018, 515), an der der Senat festhält, ist im Streitfall nicht erforderlich.

44 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de