

## **Finanzgericht Münster, Urteil vom 2.9.2010 – 5 K 4112/08 U**

---

**Tenor:** Der Haftungsbescheid vom 21.5.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.10.2008 wird dahingehend abgeändert, dass die Haftung auf die Grundstücke T-Straße ... und ... in C beschränkt wird. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.  
Die Kosten des Verfahrens tragen der Kläger zu 51% und der Beklagte zu 49%.  
Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.  
Die Revision wird zugelassen.

---

### **Tatbestand**

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Kläger (Kl.) als Eigentümer von Gegenständen gemäß § 74 der Abgabenordnung (AO) für Umsatzsteuerschulden der Firma U GmbH & Co KG (im Folgenden: KG) haftet.

Der Kl. war in den Jahren 2005 bis 2007 als Kommanditist an der KG mit einem Kapitalanteil in Höhe von 75% beteiligt. Die übrigen 25% der Kommanditanteile hielt Herr H U. Die Komplementärin, die U Beteiligungs GmbH, war nicht am Kapital der KG beteiligt. Am Gewinn der KG war der Kl. zu 40% beteiligt.

Der Kl. und Herr H U waren daneben je zur Hälfte Gesellschafter der U GbR (im Folgenden: GbR). Die GbR verpachtete Anlagevermögen an die KG, darunter zwei Grundstücke in C (T-Straße ... und ...). Am 25.1.2007 wurde durch das Amtsgericht N im Rahmen des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG ein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt. Am 28.2.2007 richtete der Beklagte (Bekl.) eine Haftungsanfrage an den Kl. Eines der verpachteten Fahrzeuge (Mercedes LKW, amtliches Kennzeichen 123) wurde am 1.3.2007 abgemeldet und verschrottet.

Mit Vertrag vom 27.3.2007 verkaufte die GbR einen Teil des verpachteten beweglichen Anlagevermögens an die X GmbH für insgesamt 100.000,- EUR (netto) und übergab die Gegenstände am selben Tag. Wegen der Bezeichnung der einzelnen Kaufgegenstände wird auf die Anlage zu dem in den Steuerakten befindlichen Kaufvertrag Bezug genommen. Im selben Vertrag veräußerte die ...bank C Anlagevermögen an die Erwerberin für 50.000,- EUR. Dabei handelt es sich um Gegenstände, die die GbR an die ...bank zur Sicherheit übereignet hatte. Ein weiterer Teil des Anlagevermögens wurde im März 2007 an die L GmbH & Co. KG für 137.000,- EUR (netto) verkauft und übergeben. Wegen der genauen Bezeichnung wird auf die Rechnung der GbR vom 29.3.2007 Bezug genommen.

Die beiden Grundstücke in C wurden mit notariellem Vertrag vom 7.3.2007 an Herrn G verkauft. Der Kaufpreis betrug 250.000,- EUR. Die Auflassung erfolgte ebenfalls am 7.3.2007, die Eintragung des Eigentümerwechsels in

---

das Grundbuch am 20.6.2007.

Über das Vermögen der KG wurde am 1.4.2007 das Insolvenzverfahren eröffnet.

Durch Haftungsbescheid vom 21.5.2007 nahm der Bekl. den Kl. für Umsatzsteuerverbindlichkeiten der KG aus den Veranlagungszeiträumen 2005, 2006, Januar bis März 2007 und Sondervorauszahlung 2007 in Höhe von insgesamt 214.949,98 EUR gemäß § 74 AO Anspruch. Zur Begründung führte er aus, dass das verpachtete Anlagevermögen der KG im Haftungszeitraum als wesentliche Betriebsgrundlage gedient habe. Der Kl. sei an der KG wesentlich beteiligt, da er zu 75% an ihrem Kapital beteiligt sei und zudem nach der Personengruppentheorie eine Gesamtbetrachtung beider Gesellschafter der GbR vorzunehmen sei, die gemeinsam zu 100% am Kapital der KG beteiligt seien.

Die Haftung wurde gegenständlich auf im Haftungsbescheid genau bezeichnete Gegenstände beschränkt, darunter die beiden Grundstücke in C und diverse andere Gegenstände des Anlagevermögens. Wegen der Einzelheiten wird auf die Auflistung im Haftungsbescheid Bezug genommen. Soweit die Gegenstände nicht mehr im Eigentum des Kl. oder der GbR stünden, erstreckte sich die Haftung auf die Surrogate, da das in § 281 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) a. F. enthaltene Surrogationsprinzip auch im öffentlichen Recht gelte.

Neben dem Kl. wurden auch Herr H U nach § 74 AO in gleichem Umfang und der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, Herr V, nach § 69 AO in Höhe von 104.554,- EUR jeweils mit Bescheiden vom 21.5.2007 in Anspruch genommen.

Gegen den Haftungsbescheid legte der Kl. am 11.6.2007 Einspruch ein, den er damit begründete, dass das gesamte Anlagevermögen vor Erlass des Haftungsbescheids veräußert bzw. verschrottet worden sei. Die Verkaufserlöse seien vollständig zur Rückführung von Verbindlichkeiten gegenüber Banken verwendet worden, so dass keine Bereicherung mehr vorliege.

Nach Hinweis auf eine verbösernde Entscheidung erließ der Bekl. am 2.10.2008 eine Einspruchsentscheidung, mit der er die Haftungssumme aufgrund entsprechend geänderter Steuerfestsetzungen auf 232.899,- EUR erhöhte. Aus der Haftung wurden dagegen diejenigen Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens herausgenommen, die bereits in den Jahren 2005 und 2006 ausgeschieden waren, die zwischenzeitlich verschrottet wurden (u.a. der Mercedes LKW) und die an die ...bank C sicherungsübereignet waren. Wegen der Einzelheiten wird auf die Auflistung in der Einspruchsentscheidung sowie auf die Anlage zur Einspruchsentscheidung Bezug genommen.

Am 3.11.2008 hat der Kl. Klage erhoben. Er ist der Ansicht, aus der dinglichen Beschränkung der Haftung auf die überlassenen Gegenstände folge, dass eine Haftung mit deren Wert oder den Surrogaten nicht in Betracht komme. Zum Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme sei er nicht mehr Eigentümer der Gegenstände gewesen. Im Hinblick auf die Grundstücke sei zu berücksichtigen, dass Belastungen eingetragen gewesen seien, die im Fall einer Verwertung zu einer vorrangigen Befriedigung der eingetragenen Gläubiger geführt hätten. Wenn der Kl. nunmehr mit dem

---

Kaufpreis haften soll, würde der Bekl. mehr erhalten als zu einem Zeitpunkt, zu dem das Grundstück noch nicht veräußert war.

Der Kl. beantragt,

den Haftungsbescheid vom 21.5.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.10.2008 aufzuheben.

Der Bekl. beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er verweist auf die Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, dass der einmal realisierte Haftungsanspruch bestehen bleibe, auch wenn die Gegenstände zum Zeitpunkt des Erlasses des Haftungsbescheides nicht mehr im Eigentum des Haftungsschuldners stünden. Anderenfalls könne sich der Haftungsschuldner seiner Inanspruchnahme durch Veräußerung der Gegenstände entziehen. Dies müsse spätestens nach Ankündigung der Haftungsinanspruchnahme gelten (so auch Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 74 AO Rn. 48). Die im Grundbuch eingetragenen Belastungen hätten keinen Einfluss auf die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheids, da sie nur im Rahmen des Vollstreckungsverfahrens von Bedeutung seien.

Die Beteiligten haben auf mündliche Verhandlung verzichtet.

### **Entscheidungsgründe**

Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung, FGO).

Die zulässige Klage ist nur teilweise begründet.

Der Haftungsbescheid vom 21.5.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.10.2008 ist rechtswidrig und verletzt den Kl. in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), soweit er sich auf das bewegliche Anlagevermögen bezieht. Soweit er sich auf die beiden Grundstücke in C bezieht, ist er rechtmäßig.

Nach § 191 Abs. 1 AO kann derjenige, der kraft Gesetzes für eine Steuer haftet, durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Die Entscheidung über die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners ist zweigliedrig (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z. B. Urteil vom 13.6.1997 VI R 96/96, BFH/NV 1998, 4). Das Finanzamt hat zunächst zu prüfen, ob in der Person oder den Personen, die es zur Haftung heranziehen will, die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme erfüllt sind. Hierbei handelt es sich um eine vom Gericht in vollem Umfang überprüfbare Rechtsentscheidung. Daran schließt sich die nach § 191 Abs. 1 AO zu treffende Ermessensentscheidung - vgl. § 5 AO - des Finanzamts an, ob und ggf. wen es als Haftenden in Anspruch nehmen will. Diese auf der zweiten Stufe zu treffende Entscheidung ist gerichtlich nur im Rahmen des § 102 Satz 1 FGO auf Ermessensfehler (Ermessens Fehlgebrauch bzw. Ermessensüberschreitung) überprüfbar (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 11.3.2004 VII R 52/02, BStBl. II 2004, 579, unter II 1 a m. w. N.).

Eine Haftungsinanspruchnahme des Kl. nach § 74 Abs. 1 AO kommt nur im Hinblick auf die Grundstücke in C, T-Straße ... und ... in Betracht

Nach § 74 Abs. 1 AO haftet der Eigentümer von Gegenständen, die einem

---

Unternehmen dienen, mit diesen für diejenigen Steuern, bei denen sich die Steuerpflicht auf den Betrieb des Unternehmens gründet, wenn er am Unternehmen wesentlich beteiligt ist und die Steuern während des Bestehens der wesentlichen Beteiligung entstanden sind.

In die Haftung sind auch solche Gegenstände einzubeziehen, die mehreren Eigentümern zur gesamten Hand zustehen, wenn Träger dieses Gesamthandsvermögens nur die am Unternehmen wesentlich beteiligten Personen sind (BFH-Urteil vom 10.11.1983 V R 18/79, BStBl. II 1984, 127). Eine Person ist am Unternehmen wesentlich beteiligt, wenn sie unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital oder am Vermögen des Unternehmens beteiligt ist (§ 74 Abs. 2 Satz 1 AO). Bei Personengesellschaften ist für die wesentliche Beteiligung die Gewinnbeteiligung maßgeblich (Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 74 AO Rn. 30; Loose in Tipke/Kruse, § 74 AO Rn. 11).

Nach diesen Grundsätzen war der Kl. im Haftungszeitraum als Eigentümer der Gegenstände anzusehen. Er war auch wesentlich beteiligt, da er zu mehr als einem Viertel, nämlich zu 40% am Gewinn und nominell zu 75% an der KG beteiligt war. Die Gegenstände dienten dem Unternehmen der KG. Die Umsatzsteuer ist als Betriebssteuer von der Haftung umfasst.

Der Umfang der Haftung ist jedoch auf die beiden Grundstücke begrenzt, da sich nur noch diese Gegenstände zum Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme im Eigentum des Kl. befanden.

Die Haftung nach § 74 AO ist eine persönliche Haftung, die gegenständlich beschränkt ist. Daraus folgt, dass der Haftungsschuldner zumindest im Zeitpunkt der Geltendmachung der Haftung noch Eigentümer des Gegenstandes sein muss. (FG Köln, Urteil vom 17.9.1997 6 K 5459/91, EFG 1998, 162 unter Verweis das zur Vorgängervorschrift - §115 der Reichsabgabenordnung - ergangene BFH-Urteil vom 27.6.1957 V 298/56 U, BStBl. III 1957, 279; Niedersächsisches FG, Urteil vom 24.9.1980 VI 264/77, EFG 1981, 58; FG Köln, Urteil vom 9.12.1999 15 K 1756/91, EFG 2000, 198; FG Münster, Urteil vom 15.9.2009 2 K 32/09 U, EFG 2010, 287). Ist der Gegenstand vor Erlass des Haftungsbescheids veräußert worden, scheidet eine Haftung aus.

Die Gegenauffassung, nach der in diesem Fall mit den Surrogaten gehaftet werden soll, da sich der Haftende anderenfalls durch die Veräußerung der Haftung entziehen könne (FG Nürnberg, Urteil vom 31.5.2005 II 143/2002; Loose in Tipke/Kruse, § 74 AO Rn. 17; so für Veräußerung nach Ankündigung der Haftungsinanspruchnahme auch Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 74 AO Rn. 48) ist nach Auffassung des Senats nicht mit dem Wortlaut der Norm, wonach gerade mit den Gegenständen gehaftet wird, zu vereinbaren (Schwarz, § 74 AO Rn. 17; Pahlke/König, AO, 2. Aufl. 2009, § 74 Rn. 14 f.). Dem Zivilrecht ist auch kein allgemeines Surrogationsprinzip zu entnehmen. Vielmehr ist nur in einzelnen Fallgruppen eine dingliche Surrogation vorgesehen (Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 74 AO Rn. 45 ff.).

Für die Frage, ob ein Gegenstand noch im Eigentum des Haftungsschuldners steht, ist auf die zivilrechtliche Eigentumslage abzustellen. Bei der Veräußerung eines Grundstücks kommt es gemäß § 873 Abs. 1 BGB insbesondere auf die Eintragung in das Grundbuch an (vgl. FG Köln, Urteil

---

vom 9.12.1999 15 K 1756/91, EFG 2000, 198). Bei beweglichen Gegenständen ist grundsätzlich die Einigung über den Eigentumsübergang und die Übergabe erforderlich (§ 929 Satz 1 BGB).

Ein Verlust der Eigentümerstellung nach Erlass des Haftungsbescheides ist unerheblich, weil es nicht im Belieben des Haftungsschuldners stehen kann, einen einmal begründeten Haftungsanspruch zum Erlöschen zu bringen (FG Köln, Urteil vom 9.12.1999 15 K 1756/91, EFG 2000, 198; vgl. auch FG Münster, Urteil vom 15.9.2009 2 K 32/09 U, EFG 2010, 287 zum umgekehrten Fall des Eigentumserwerbs vor Erlass des Haftungsbescheids).

Vorliegend war der Kl. bei Erlass des Haftungsbescheides am 21.5.2007 nicht mehr Eigentümer der Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens, da sie bereits im März 2007 an die Erwerber verkauft und übergeben worden waren. Er war jedoch noch Eigentümer der beiden Grundstücke, da der Verlust der Eigentümerstellung erst mit Eintragung in das Grundbuch am 20.6.2007 eintrat. Insoweit ist es unerheblich, dass die Grundstücke mit eingetragenen Grundpfandrechten belastet waren. Dieser Umstand ist - wie bei jeder Verwertung eines Gegenstands - erst im Rahmen der Vollstreckung zu berücksichtigen.

Ermessensfehler sind nicht ersichtlich. Der Bekl. hat insbesondere sein Auswahlermessen erkannt und ausgeübt, indem es neben dem Kl. auch den Mitgesellschafter H U und den Geschäftsführer der Komplementärin in Anspruch genommen hat.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Der Obsiegensanteil des Kl. wird nach den Kaufpreisen für die Gegenstände, auf die die Haftung zu beschränken ist (237.000,- EUR für das bewegliche Anlagevermögen und 250.000,- EUR für die Grundstücke) mit 49% ermittelt.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

Die Revision wird wegen Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2, 2. Alt. FGO) zugelassen, da diese Entscheidung der Entscheidung des FG Nürnberg (Urteil vom 31.5.2005 II 143/2002) entgegen steht.

---