

Urteil vom 06. April 2016, I R 19/14

Haftung bei Firmenfortführung

BFH I. Senat

HGB § 25 Abs 1, AO § 34, AO § 69, AO § 166, AO § 191 Abs 1, AO § 75

vorgehend FG Köln, 04. Dezember 2013, Az: 13 K 636/09

Leitsätze

NV: Die Haftung bei Firmenfortführung (§ 25 Abs. 1 HGB) umfasst nicht die Körperschaftsteuerschuld der ehemaligen Betriebsinhaberin (GmbH) .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 5. Dezember 2013 13 K 636/09 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die Rechtmäßigkeit eines Haftungsbescheides.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war mit seiner Ehefrau an der X-GmbH (GmbH) beteiligt und zugleich deren alleiniger Geschäftsführer; er war ferner bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 6. Januar 2009 aufgrund des Liquidationsbeschlusses vom 29. Dezember 1997 alleinvertretungsberechtigter Liquidator (der GmbH als X-GmbH i.L. --GmbH i.L.--).
- 3 Mit Kaufvertrag vom 10. Januar 1998 veräußerte der Kläger als Liquidator Inventar und Waren der GmbH an die (Einzel-)Firma PK, die zugleich zur Eröffnung und zum Betrieb des (vormals von der GmbH unterhaltenen) ...-Shops verpflichtet wurde. PK zahlte den Kaufpreis (373.434 DM zuzüglich 7 % Zinsen) entsprechend der Vereinbarung in 120 monatlichen Raten von Januar 1998 bis Dezember 2007.
- 4 Zuvor (1997) räumte die durch den Kläger vertretene GmbH ihrer Gesellschafterin die Möglichkeit ein, von der GmbH errichtete Gebäude an PK und an den Kläger bis zum Jahr 2009 zu verpachten (verdeckte Gewinnausschüttung --vGA-- in der Form der Einräumung einer "Geschäftschance" [Wert 300.000 DM]). Die vGA war zunächst in den Steuererklärungen und Steuerbescheiden der GmbH nicht enthalten; später wurde sie zunächst in den Steuerbescheiden ab 1998, schließlich aber (mit einem Betrag) im Jahr 1997 erfasst. Aus einem geänderten Körperschaftsteuerbescheid 1997 vom 10. Dezember 2007 ergab sich ein Nachzahlungsbetrag von 45.478 €. Des Weiteren wurde die Körperschaftsteuer für das Streitjahr 2000 auf 8.549 € festgesetzt.
- 5 Die Steuerbeträge für die Streitjahre 1997 und 2000 wurden am 27. Oktober 2003 fällig. Die Aussetzung der Vollziehung (AdV) zur Körperschaftsteuer (u.a.) dieser Veranlagungszeiträume erfolgte unter dem 9. Februar 2004; nach einer Herabsetzung von Steuerbeträgen und dem Ende der AdV wurden Zinsen mit einer Fälligkeit am 11. März 2008 festgesetzt. Unter dem 7. Februar 2008 beantragte die GmbH die Stundung der zu diesem Zeitpunkt ausweislich einer Abrechnung auf den 28. Januar 2008 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) offenen Forderungen von ca. 32.000 €.
- 6 Am 14. März 2008 richtete das FA eine Haftungsvorprüfungsanfrage an den Kläger. Zur Frage der gleichmäßigen Befriedigung aller Gläubiger ging das FA davon aus, dass der Haftungszeitraum am 6. November 2007 (Tag der übereinstimmenden Erledigung eines Klageverfahrens) zu laufen begonnen hatte. Haftungsauslösend sei ein

Verstoß gegen die Pflicht zur Mittelvorsorge durch den Kläger, nachdem die endgültigen Steuerschulden infolge der Erledigung des Klageverfahrens sicher festgestanden hätten. Eine Rückstandsauflistung wies (unter Verrechnung einer Sicherheitsleistung) zu diesem Zeitpunkt Forderungen aus Körperschaftsteuer, Zinsen und Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer 1997 und 2000 in Höhe von insgesamt 32.414 € sowie Säumniszuschläge in Höhe von 1.962 € aus (Summe: 34.376 €).

- 7** Unter dem 17. April 2008 erging ein Haftungsbescheid, mit dem der Kläger für insgesamt 34.698 € (Säumniszuschläge nunmehr 2.284 €) in Anspruch genommen wurde. Für die Steuerschulden des Streitjahres 1997 nahm das FA zudem PK unter Hinweis auf § 25 des Handelsgesetzbuches in der für die Streitjahre gültigen Fassung (HGB) in Anspruch. Das Einspruchsverfahren führte zu einem um 6.189 € herabgesetzten Haftungsbetrag von 28.509 € (bei einem Rückstand von 33.975 €); der Haftungsanspruch beziehe sich nicht quotal auf die Steuerschulden, vielmehr hafte der Kläger für die vorgenannten Steuerschulden mit 28.509 €, solange die Hauptforderung mindestens diesen Betrag erreiche. Im Übrigen wies das FA darauf hin, dass die im Haftungsbescheid angekündigte Inanspruchnahme des PK wegen Eintritts der Verjährung ausgefallen sei.
- 8** Die gegen den Haftungsbescheid erhobene Klage war erfolgreich, soweit das FA den Kläger für Steuerschulden der GmbH in Haftung genommen hatte, für die im Zeitpunkt des Ergehens des erstmaligen Haftungsbescheides bereits Festsetzungsverjährung gemäß § 191 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) eingetreten war; im Übrigen wurde die Klage abgewiesen (Finanzgericht --FG-- Köln, Urteil vom 5. Dezember 2013 13 K 636/09, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 713).
- 9** Der Kläger rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil abzuändern und den zugrunde liegenden Haftungsbescheid aufzuheben.
- 10** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11** II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im angefochtenen Urteil den Haftungsbescheid unter Begrenzung auf einen Haftungsbetrag von 20.290 € ohne Rechtsfehler als rechtmäßig angesehen.
- 12** 1. Gegenstand des Rechtsstreits ist im Revisionsverfahren der Haftungsbescheid vom 17. April 2008 i.d.F., die er zunächst durch die Einspruchsentscheidung vom 30. Januar 2009 und anschließend durch das angefochtene Urteil gefunden hat. Es geht damit um eine Haftung des Klägers für die erstmals aufgrund des Bescheides über Körperschaftsteuer 1997, Solidaritätszuschlag und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 1997 vom 10. Dezember 2007 (1.561 € Körperschaftsteuer und 3.117 € Solidaritätszuschlag) sowie der Zinsbescheide vom 7. Februar 2008 (587 € Aussetzungszinsen und 12.564 € Vollverzinsungszinsen zur Körperschaftsteuer 1997, 37 € Zinsen zum Solidaritätszuschlag 1997 sowie 2.125 € Aussetzungszinsen zur Körperschaftsteuer 2000 und 112 € Zinsen zum Solidaritätszuschlag 2000) festgesetzten Steuern und Zinsen zuzüglich 186 € Säumniszuschläge. In diesem Zusammenhang hat das FG ohne Rechtsfehler ausgeführt, dass der Haftung nicht der Eintritt der Verjährung entgegen gehalten werden kann. Denn nach § 191 Abs. 3 Satz 4 AO läuft die Festsetzungsfrist für Haftungsbescheide hinsichtlich der Steuern (und sonstiger Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis), die noch nicht festgesetzt sind, jedenfalls nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Festsetzung der Steuer ab (s. Senatsbeschluss vom 4. September 2002 I B 145/01, BFHE 199, 95, BStBl II 2003, 223, m.w.N.). Jener Zweijahreszeitraum war weder bei Erlass des ursprünglichen Haftungsbescheides noch im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung abgelaufen.
- 13** 2. Nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO kann durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner). Nach § 69 Satz 1 AO haften u.a. die in § 34 AO bezeichneten Personen, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) in Folge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Die Haftung umfasst nach § 69 Satz 2 AO auch die in Folge der Pflichtverletzung zu zahlenden Säumniszuschläge. Nach § 34 Abs. 1 Satz 1 AO haben die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Nach § 34 Abs. 1 Satz 2 AO haben sie insbesondere dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln entrichtet werden, die sie verwalten.
- 14** 3. Soweit der Kläger im Revisionsverfahren der Auffassung ist, die tatbestandlichen Voraussetzungen für die

Inhaftungnahme gemäß §§ 69, 34 AO seien insoweit nicht erfüllt, als die angeführten Steuerverbindlichkeiten der GmbH nicht vorlägen, ist ihm nicht zu folgen. Vielmehr hat das FG ohne Rechtsfehler erkannt, dass die materielle Rechtmäßigkeit der Bescheide über Steuern und Zinsen, die der Inanspruchnahme des Klägers zugrunde liegen, inhaltlich nicht mehr zu prüfen sind, da der Kläger die unanfechtbaren Steuerfestsetzungen wegen § 166 AO gegen sich gelten lassen muss.

- 15** a) Gemäß § 166 AO hat eine gegenüber dem Steuerpflichtigen unanfechtbar festgesetzte Steuer neben einem Gesamtrechtsnachfolger auch derjenige gegen sich gelten zu lassen, der in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten. Das Haftungsverfahren soll dem von § 166 AO erfassten Haftungsschuldner keine erneute Überprüfungsmöglichkeit hinsichtlich der Steuerfestsetzungen verschaffen, weil er bereits zur Anfechtung der Steuerfestsetzung befugt war oder diese bereits --erfolglos-- angefochten hat.
- 16** b) Die der Haftung zu Grunde liegenden Beträge sind mit Ausnahme der Säumniszuschläge durch unanfechtbare Bescheide gegenüber der GmbH bzw. der GmbH i.L. festgesetzt worden. Die Festsetzungen erfolgten durchgängig während des Zeitraums, in dem der Kläger entweder Geschäftsführer oder Liquidator der GmbH war. Als solcher hätte er die gegen die GmbH gerichteten Steuerfestsetzungen anfechten können.
- 17** c) Der Kläger kann nicht mit Erfolg darauf verweisen, der Tatbestand des § 166 AO sei nicht erfüllt, da die Körperschaftsteuer 1997 gegenüber PK hätte festgesetzt werden müssen, da dieser als bei Firmenfortführung haftender Erwerber (§ 25 Abs. 1 Satz 1 HGB) nach dem Eintritt der Nachhaftungsbegrenzung des § 26 Abs. 1 Satz 1 HGB für die GmbH/GmbH i.L. zum (alleinigen) Steuerschuldner dieser Körperschaftsteuer 1997 geworden sei. Denn die Körperschaftsteuerschuld des ehemaligen Betriebsinhabers ist nicht Gegenstand der Haftung des § 25 Abs. 1 Satz 1 HGB.
- 18** aa) Die Haftung des Erwerbers bei Firmenfortführung (§ 25 Abs. 1 Satz 1 HGB) bezieht sich auf "alle im Betrieb des Geschäfts begründeten Verbindlichkeiten des früheren Inhabers". Dazu hat das FG entschieden, es sei wegen des inhaltlich identischen Wortlauts ein Haftungsumfang entsprechend zur Regelung des § 75 AO heranzuziehen, was zu einer Begrenzung auf solche Steuertatbestände führe, die an den Betrieb eines Unternehmens anknüpfen. In diesem Zusammenhang wird allerdings auch die Auffassung vertreten, der Haftungsumfang sei bei § 25 HGB gegenüber der Haftung des Betriebsübernehmers nach § 75 AO ausgeweitet: Es werde bei der Haftung nach § 25 Abs. 1 HGB nicht nur für typische Betriebsteuern (z.B. Umsatzsteuer, Gewerbesteuer), sondern für alle im Betrieb des früheren Inhabers begründeten Steuern (z.B. auch Kfz-Steuern für Betriebsfahrzeuge) haftet (so Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Vor §§ 69-77 AO Rz 15; s.a. Jatzke in Beermann/Gosch, AO Vor §§ 69-77 Rz 17, mit Hinweis auf Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. September 1997 VII B 82/97, BFH/NV 1998, 342 ["alle im Betrieb begründeten Steuerschulden" - dort konkret zur Umsatzsteuer]).
- 19** bb) Entgegen der Ansicht der Revision wird allerdings auch bei einem gegenüber dem sachlichen Anwendungsbereich des § 75 AO ausgeweiteten Verständnis die Körperschaftsteuer als "Personensteuer" (§ 10 Nr. 2 KStG) nicht vom Haftungsumfang des § 25 Abs. 1 Satz 1 HGB erfasst. Zwar führt die Körperschaftsteuer handelsrechtlich zu Betriebsausgaben der Kapitalgesellschaft (§ 275 Abs. 2 Nr. 18 und Abs. 3 Nr. 17 HGB); ebenfalls entspricht es ständiger Senatsrechtsprechung (vgl. z.B. Urteile vom 4. Dezember 1996 I R 54/95, BFHE 182, 123; vom 31. März 2004 I R 83/03, BFHE 206, 58; vom 17. November 2004 I R 56/03, BFHE 208, 519; vom 22. August 2007 I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961; vom 6. Oktober 2009 I R 39/09, BFH/NV 2010, 470), dass Kapitalgesellschaften --anders als Einzelunternehmen und Personengesellschaften-- steuerrechtlich gesehen über keine außerbetriebliche Sphäre verfügen mit der Folge, dass alle Geschäftsvorfälle als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt werden (§ 8 Abs. 2 KStG, § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 2 Abs. 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes). Die Körperschaftsteuer der GmbH wird aber nicht "im Betrieb" begründet, sondern bezieht sich auf das gesamte von der Kapitalgesellschaft erzielte steuerpflichtige Einkommen (§ 8 Abs. 1, 2 KStG). Eine darauf bezogene Haftung ist mit dem die Rechtsnorm des § 25 HGB tragenden Gedanken der Kontinuität des Unternehmens kraft Firmenfortführung (s. insoweit BFH-Urteil vom 20. Mai 2014 VII R 46/13, BFHE 246, 114, BStBl II 2015, 107; s. allerdings zu dem Streit über den Normzweck die Nachweise in MünchKommHGB/Thiessen, 4. Aufl., § 25 Rz 11 ff.; BFH-Urteil vom 17. September 1991 VII R 72/88, BFH/NV 1992, 360) sowie des hieran anknüpfenden und dem Schutz des Rechtsverkehrs dienenden Schuldbeitritts des Betriebserwerbers (z.B. Hopt in Baumbach/Hopt, HGB, 36. Aufl., § 25 Rz 1) nicht vereinbar. Dieser normzweckbezogene Ausschluss der Körperschaftsteuer greift auch dann, wenn diese Steuer Rechtspersonen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 KStG) betrifft, die § 8 Abs. 2 KStG nicht unterfallen, so dass sie eine außerbetriebliche Sphäre haben können. Nicht zuletzt kann die Höhe der Körperschaftsteuer auch bei Kapitalgesellschaften --wie sich im Streitfall erweist-- durch gesellschaftlich veranlasste Vorgänge beeinflusst

sein, die --wie beispielsweise vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)-- als Einkommensverteilung (§ 8 Abs. 3 KStG) zu qualifizieren sind.

- 20** 4. Das FG hat im angefochtenen Urteil auch die übrigen Haftungsvoraussetzungen zu Recht bejaht. Dabei konnte es ohne Rechtsfehler auf einen Pflichtenverstoß des Klägers erkennen, da er in Kenntnis der Vermögensverlagerung auf seine Ehefrau nicht Vorsorge getragen hat, die Steuerschulden der GmbH zu tilgen (Hinweis auf den BFH-Beschluss vom 25. April 2013 VII B 245/12, BFH/NV 2013, 1063, m.w.N.). Diese Pflichtwidrigkeit war geeignet, den Vorwurf zumindest grober Fahrlässigkeit zu begründen (zur Indizwirkung der Pflichtwidrigkeit: BFH-Beschlüsse vom 14. September 1999 VII B 33/99, BFH/NV 2000, 303; vom 25. Juli 2003 VII B 240/02, BFH/NV 2003, 1540; BFH-Urteil vom 13. März 2003 VII R 46/02, BFHE 202, 22, BStBl II 2003, 556). Darüber hinaus konnte das FG einen haftungsbegründenden ursächlichen Zusammenhang mit dem eingetretenen Steuerschaden rechtsfehlerfrei bejahen.
- 21** 5. Der Kläger kann auch nicht mit Erfolg vortragen, das FA habe das gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 AO eingeräumte Entschließungs- und Auswahlermessen fehlerhaft ausgeübt. Das FG konnte insoweit nach den Maßgaben des § 102 Satz 1 FGO ohne Rechtsfehler dahin erkennen, dass die in § 5 AO festgelegten Grenzen des Ermessens nicht über- oder unterschritten waren und von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise Gebrauch gemacht wurde. Die Ausführungen des FG zur Ausübung des Entschließungs- und des Auswahlermessens werden von den Beteiligten im Grundsatz auch nicht in Zweifel gezogen.
- 22** Allerdings hat der Kläger mit seiner Revision geltend gemacht, PK sei für die Körperschaftsteuer 1997 als Steuerschuldner in Anspruch zu nehmen gewesen. Jedoch geht dieser Einwand nach dem oben Dargelegten fehl. Demgemäß verbietet sich die Annahme, die Ermessensausübung zur Körperschaftsteuer 2000 werde durch den (vermeintlichen) Fehler bei der Festsetzung zur Körperschaftsteuer 1997 "infiziert" und dies mache die Haftungsinanspruchnahme des Klägers insgesamt ermessensfehlerhaft.
- 23** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de