

Beschluss vom 18. September 2018, XI R 54/17

Zum Einwendungsausschluss des Geschäftsführers einer GmbH bei unterlassenem Widerspruch gegen die Forderungsanmeldung des FA

ECLI:DE:BFH:2018:B.180918.XIR54.17.0

BFH XI. Senat

AO § 34, AO § 69, AO § 166, AO § 191

vorgehend FG Düsseldorf, 24. Oktober 2017, Az: 2 K 2269/15 H

Leitsätze

1. NV: Es bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen, dass der Geschäftsführer einer GmbH im Haftungsverfahren mit Einwendungen gegen die Höhe der Steuerforderungen gemäß § 166 AO ausgeschlossen ist, wenn er der Forderungsanmeldung des FA hätte widersprechen können, dies aber unterlassen hat.
2. NV: Mangelnde Kenntnisse der Grundpflichten eines Geschäftsführers einer GmbH entschuldigen eine Pflichtverletzung nicht.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 25. Oktober 2017 2 K 2269/15 H wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde 2001 zum Geschäftsführer der ... GmbH (im Folgenden GmbH) bestellt, deren alleiniger Gesellschafter er seit 2003 war. Gegenstand der GmbH war der Großhandel mit Textilstoffen, die für den afrikanischen Markt bestimmt waren. Die GmbH betrieb ein Ladengeschäft in A und einen Internethandel für Textilien.
- 2 Die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuererklärungen für 2005 bis 2007 wurden am 3. Mai 2007 (für 2005), 19. September 2007 (für 2006) und am 20. Juni 2008 (für 2007) beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingereicht. Die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerfestsetzungen für diese Jahre erfolgten erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 3 Aufgrund der Prüfungsanordnung vom 2. Februar 2011 führte das FA bei der GmbH eine Betriebsprüfung u.a. für Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2005 bis 2007 durch. Im Prüfungsbericht vom 3. Januar 2012 kamen die Prüferinnen u.a. zu dem Ergebnis, dass eine Schätzungsbefugnis des FA bestehe, weil die Kassenführung formelle und materielle Mängel aufweise und daher nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entspreche.
- 4 Das FA folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ unter dem 23. Juli 2012 (Körperschaftsteuer 2005 bis 2007 sowie Umsatzsteuer 2007) bzw. dem 1. August 2012 (Umsatzsteuer 2005 und 2006) entsprechende Änderungsbescheide. Daraus ergab sich ein Nachzahlungsbetrag von insgesamt 533.830,91 €.
- 5 Gegen die Änderungsbescheide legte der Kläger als Geschäftsführer der GmbH fristgemäß Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung (AdV).

- 6** Das FA setzte mit Bescheid vom 22. August 2012 die Änderungsbescheide unter der aufschiebenden Bedingung einer Sicherheitsleistung in gleicher Höhe von der Vollziehung aus. Daraufhin stellte die GmbH beim Finanzgericht (FG) einen Antrag auf AdV der Änderungsbescheide ohne Sicherheitsleistung. Mit Beschluss des FG vom 15. Februar 2013 6 V 3221/12 A (K,G,U) wurde dem Antrag teilweise stattgegeben; die Berechnung des Aussetzungsbetrags wurde dem FA übertragen.
- 7** Mit Schreiben vom 8. März 2013 teilte das FA der GmbH die von der AdV erfassten Beträge mit. Zugleich forderte es die GmbH zur Zahlung der nicht ausgesetzten Beträge in Höhe von insgesamt 261.665,34 € bis zum 11. April 2013 auf.
- 8** Der Kläger stellte daraufhin am 21. März 2013 einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH. Das Verfahren wurde am 29. Oktober 2013 eröffnet (Amtsgericht A, Az. ...). Forderungen waren bis zum 2. Dezember 2013 beim Insolvenzverwalter anzumelden. Als Stichtag, welcher dem Berichts- und Prüfungstermin entspricht, wurde der 23. Dezember 2013 bestimmt.
- 9** Das FA meldete die Forderungen betreffend die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2005 bis 2007 nebst Zinsen, Solidaritätszuschlag und Säumniszuschläge zur Tabelle an. Dem widersprach der Insolvenzverwalter. Ein Widerspruch des Klägers erfolgte nicht.
- 10** Am 7. Juli 2014 erließ das FA gegenüber dem Insolvenzverwalter der GmbH eine Einspruchsentscheidung wegen der Einsprüche gegen die geänderten Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2007, in der es ausführte, die Einsprüche und der Widerspruch gegen die Anmeldungen zur Tabelle seien soweit begründet, als das FG in seinem Beschluss vom 15. Februar 2013 ernstliche Zweifel an den Änderungen der Steuerfestsetzungen geäußert habe.
- 11** Im Übrigen seien die Einsprüche unbegründet. Aufgrund dieser Entscheidung stellte das FA die angemeldeten Forderungen gemäß § 251 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) daher in Höhe von insgesamt 255.693 € als Insolvenzforderungen fest. Gegen die Einspruchsentscheidung wurde keine Klage erhoben.
- 12** Nach erfolgter Anhörung hatte das FA bereits unter dem 2. Juni 2014 einen Haftungsbescheid erlassen, mit dem es den Kläger gemäß §§ 191, 69, 34 AO für einen Gesamtbetrag von 592.341,76 € in Haftung nahm. Die Haftungssumme betraf die Körperschaftsteuer nebst Solidaritätszuschlag und Zinsen sowie Umsatzsteuer nebst Zinsen, jeweils für 2005 bis 2007, sowie Säumniszuschläge. Zugleich forderte es den Kläger auf, 291.687,51 € an das FA zu zahlen.
- 13** Mit Einspruchsentscheidung vom 26. Juni 2015 änderte das FA den Haftungsbescheid dahingehend ab, dass die Haftungssumme auf 285.594,16 € herabgesetzt wurde.
- 14** Zur Begründung führte das FA u.a. aus, durch die Reduzierung der Steuerschulden der GmbH aufgrund der Einspruchsentscheidung vom 7. Juli 2014 mindere sich die Haftungssumme entsprechend.
- 15** Mit der Klage wandte sich der Kläger insbesondere gegen die im Haftungsbescheid vorgeworfene schuldhaftes Pflichtverletzung und die Höhe der Haftungsschuld.
- 16** Das FG wies die Klage ab. Es entschied, die Einwendungen des Klägers gegen die Höhe der Steuer und der steuerlichen Nebenleistungen könnten gemäß § 166 AO keine Berücksichtigung finden. Denn der Kläger könne sich aufgrund der in der Insolvenztabelle widerspruchsfrei festgestellten Forderungen des FA im Haftungsverfahren nicht darauf berufen, dass die Steuerschulden nicht in der vom FA geltend gemachten Höhe bestünden.
- 17** Auch die weiteren Haftungsvoraussetzungen lägen vor. Insbesondere sei eine Pflichtverletzung gegeben, da die Kasse nicht ordnungsgemäß geführt worden und es dadurch zur Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen gekommen sei.
- 18** Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 77 veröffentlicht.
- 19** Mit der Revision rügt der Kläger insbesondere die Verletzung des § 166 AO. Der Einwendungsausschluss des § 166 AO könne nicht so weit reichen, dass er auch dann zum Nachteil des Steuerpflichtigen greife, wenn dieser bereits vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens substantiiert Einspruch gegen die Steuerfestsetzung erhoben und er später keinen Widerspruch gegen die Anmeldung der Insolvenzforderung zur Tabelle eingelegt habe. Überdies sei fraglich, ob die Nichtausübung dieses Widerspruchsrechts unter § 166 AO zu subsumieren sei.

- 20** Mit Schreiben vom 15. März 2018 trägt der Kläger zudem vor, dass der vom Bundesfinanzhof (BFH) "bereits entschiedene Fall" mit dem Streitfall nicht vergleichbar sei. Denn dort habe der Kläger seine Verpflichtung zur Fertigung einer Steuererklärung nicht erfüllt. Im Streitfall sei dagegen eine solche Erklärung abgegeben worden. Darüber hinaus erhebt der Kläger Einwände gegen den Schuldvorwurf. Hinsichtlich der Kassenführung habe er die Handhabe erklärt und das Personal namentlich benannt, ohne dass dem nachgegangen worden sei. Verfahrensfehlerhaft habe das FG das Vorliegen eines unvermeidlichen Rechts- oder Verbotsirrtums nicht geprüft. Hinsichtlich der zu stellenden Anforderungen habe es die Qualifikation des Klägers nicht beachtet, der gelernter Kfz-Mechaniker sei. Es liege aufgrund der Anwendung des § 166 AO ein Eingriff in seine verfassungsrechtlich geschützten Grundrechte vor. Die Höhe der Haftung richte sich auch nach der Schuld. Dies sei nicht beachtet worden. Schließlich sei ihm, dem Kläger, nicht die Rechtsfolge des § 166 AO anzulasten, da es sich dabei um ein außerordentliches Verfahren handle, das dem Geschäftsführer nicht bekannt sein müsse. Auch bestehe diesbezüglich keine gefestigte Rechtsprechung. Erst vor wenigen Monaten habe der BFH einen entsprechenden Fall entschieden. Zuvor seien sich Senate der FG uneinig gewesen bzw. hätten die Revision zugelassen. Der unterbliebene Widerspruch sei dagegen weit vor dieser Diskussion und Beschäftigung der FG erfolgt.
- 21** Der Kläger beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung des FA vom 26. Juni 2015 und den Haftungsbescheid vom 2. Juni 2014 aufzuheben.
- 22** Das FA beantragt,
die Klage abzuweisen.
- 23** Es verteidigt die angefochtene Vorentscheidung.

Entscheidungsgründe

II.

- 24** 1. Die Zuständigkeit des erkennenden Senats für das vorliegende Verfahren ergibt sich aus Teil A XI. Senat Nr. 2 des Geschäftsverteilungsplans (GVPL) des BFH. Die Zuständigkeit des VII. Senats des BFH gemäß Teil A VII. Senat Nr. 5 Buchst. b GVPL für Haftungssachen ist nicht begründet, da die Höhe der Steuer streitig ist.
- 25** 2. Der erkennende Senat ist gemäß II.2.a bb der Ergänzenden Regelungen des GVPL für den gesamten Streitfall zuständig, weil über die im Streitfall entscheidungserhebliche Rechtsfrage, ob Einwendungen der Klägerin gemäß § 166 AO ausgeschlossen sind, nur einheitlich entschieden werden kann und die Körperschaftsteuer den höchsten Streitwert hat; die Zuständigkeit erstreckt sich gemäß III.2. der Ergänzenden Regelungen des GVPL auch auf die die Steuern betreffenden Säumniszuschläge und Zinsen.

III.

- 26** Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 27** Die Revision ist unbegründet; sie ist deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht angenommen, dass der Kläger aufgrund von § 166 AO gehindert ist, Einwendungen gegen die Höhe der Steuer und steuerlichen Nebenleistungen, für die er haftet, zu erheben. Auch liegt ein schuldhaftes Verhalten des Klägers i.S. des § 69 AO vor, das zu einer Haftung in Höhe der Steuerschuld führt.
- 28** 1. Zu Recht geht das FG davon aus, dass das FA den Kläger durch Haftungsbescheid in Haftung nehmen durfte.
- 29** a) Nach § 191 Abs. 1 AO kann durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet.
- 30** b) Nach § 69 i.V.m. § 34 AO haften die Geschäftsführer einer GmbH, 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.
- 31** c) Als Geschäftsführer der GmbH war der Kläger deren gesetzlicher Vertreter (vgl. § 35 Abs. 1 des Gesetzes

betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung) und hat als solcher seine gemäß § 34 Abs. 1 Satz 1 AO bestehende Pflicht, rechtzeitig zutreffende Steuererklärungen abzugeben (§ 149 AO, § 18 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--) und die fälligen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO, § 18 Abs. 4 Satz 2 UStG) zu erfüllen (§ 34 Abs. 1 Satz 2 AO), verletzt. Diese objektive Pflichtwidrigkeit indiziert den gegenüber dem Kläger zu erhebenden Schuldvorwurf der groben Fahrlässigkeit (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 11. November 2008 VII R 19/08, BFHE 223, 303, BStBl II 2009, 342; vom 22. April 2015 XI R 43/11, BFHE 249, 315, BStBl II 2015, 755, Rz 20; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 69 AO Rz 29; Nacke, Haftung für Steuerschulden, 4. Aufl. 2017, Rz 2.133).

- 32** d) Die Einwendungen des Klägers gegen den Schuldvorwurf führen zu keiner anderen Beurteilung.
- 33** aa) Zutreffend hat das FG ein Überwachungsverschulden des Klägers bejaht. Wer einen Mitarbeiter mit der Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten beauftragt, hat ein Auswahl- und Überwachungsverschulden zu vertreten (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse vom 5. März 1998 VII B 36/97, BFH/NV 1998, 1325; vom 26. November 2008 V B 210/07, BFH/NV 2009, 362). Neben der sorgfältigen Auswahl hat er die Person bei der Erfüllung der steuerlichen Aufgaben zu überwachen. Dabei ist die Konkretisierung der Überwachungsmaßnahmen weitgehend von den Umständen des Einzelfalls abhängig (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 30. August 1994 VII R 101/92, BFHE 175, 509, BStBl II 1995, 278; BFH-Beschlüsse vom 28. August 2008 VII B 240/07, BFH/NV 2008, 1983; in BFH/NV 2009, 362). Soweit das FG das Verschulden daran festmacht, dass die diversen Mängel der Kassenführung über einen Zeitraum von drei Jahren unentdeckt geblieben seien, ist dies nicht zu beanstanden. Es bedurfte daher nicht weiterer Ermittlungen.
- 34** bb) Die Einwendungen des Klägers, es sei nicht geprüft worden, ob er einem Verbots- oder Rechtsirrtum unterlegen gewesen sei, und seine Qualifikation als gelernter Kfz-Mechaniker sei nicht beachtet worden, sind ebenfalls unbeachtlich. Zwar ist bei der Haftung nach § 69 AO auf den subjektiven Sorgfaltsmaßstab abzustellen, so dass auf die Sorgfalt abzustellen ist, die nach den Umständen und nach den persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten des Betreffenden zu fordern und zu der er imstande ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 23. September 2008 VII R 27/07, BFHE 222, 228, BStBl II 2009, 129; BFH-Beschluss vom 18. Januar 2008 VII B 63/07, BFH/NV 2008, 754). Gleichwohl ist der Geschäftsführer einer GmbH vor Übernahme der Geschäftsführung gehalten, sich mit den elementarsten handelsrechtlichen Pflichten des Geschäftsführers einer GmbH vertraut zu machen und Erkundigungen über die hierfür zu beachtenden allgemeinen Pflichten des Steuerrechts einzuziehen. Er kann sich also nicht auf seine mangelnden Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen berufen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 1998, 1325; vom 17. August 2000 VII S 6/00, BFH/NV 2001, 411; vom 4. Mai 2004 VII B 318/03, BFH/NV 2004, 1363; vom 20. Oktober 2005 VII B 17/05, BFH/NV 2006, 241). Wer den Anforderungen an einen gewissenhaften Geschäftsführer nicht persönlich entsprechen kann, muss von der Übernahme des Geschäftsführeramtes absehen bzw. es niederlegen, oder die Hilfe eines Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe in Anspruch nehmen, um eine Haftungsinanspruchnahme nach § 69 AO zu vermeiden (BFH-Beschlüsse vom 5. März 1985 VII B 69/84, BFH/NV 1987, 422; in BFH/NV 1998, 1325; in BFH/NV 2004, 1363). Der Kläger als gelernter Kfz-Mechaniker kann sich daher im Streitfall hinsichtlich der Überwachungspflichten nicht auf seine fehlende Qualifikation oder auf einen Rechts- oder Verbotsirrtum berufen. Die Überwachungspflichten gehören zu den Grundpflichten einer Geschäftsführertätigkeit.
- 35** 2. Das FG hat zutreffend angenommen, dass der Kläger die widerspruchslose Feststellung zur Insolvenztabelle gegen sich gelten lassen muss; er ist aufgrund von § 166 AO gehindert, Einwendungen gegen die Höhe der zur Insolvenztabelle festgestellten Steuern zu erheben, die dem Haftungsbescheid zugrunde liegen.
- 36** a) Ist die Steuer dem Steuerpflichtigen gegenüber unanfechtbar festgesetzt, so hat dies nach § 166 AO neben einem Gesamtrechtsnachfolger auch gegen sich gelten zu lassen, wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten.
- 37** b) Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die widerspruchslose Feststellung einer Steuerforderung im Insolvenzverfahren als unanfechtbare Steuerfestsetzung i.S. des § 166 AO anzusehen ist. Der Senat verweist insoweit zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen in den BFH-Urteilen vom 16. Mai 2017 VII R 25/16 (BFHE 257, 515, BStBl II 2017, 934), vom 27. September 2017 XI R 9/16 (BFHE 259, 221, BStBl II 2018, 515) und BFH-Beschluss vom 29. August 2018 XI R 57/17, denen er auch insoweit folgt.
- 38** c) Nichts anderes ergibt sich im Streitfall aus der Rüge des Klägers, er sei mit der Anwendung des § 166 AO von der Geltendmachung von Einwendungen gegen die Höhe der Haftungsschuld im Haftungsverfahren

verfassungsrechtswidrig ausgeschlossen. Da die Regelung des § 166 AO den Zweck verfolgt, Verfahrensabläufe insbesondere in Fällen der Haftung zu vereinfachen, ist die Vorschrift mit Blick auf diesen Normzweck verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (ebenso Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 166 AO Rz 3; vgl. auch Krumm, Steuer und Wirtschaft 2012, 329). So hat das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 12. September 2018 1 BvR 1251/18 (juris) die Verfassungsbeschwerde gegen das Senatsurteil in BFHE 259, 221, BStBl II 2018, 515 nicht zur Entscheidung angenommen.

- 39** 3. Soweit der Kläger einwendet, die Höhe der Haftungsschuld sei abweichend von der offenen Steuerschuld geringer anzusetzen, verkennt er, dass aufgrund seines Verschuldens die Steuern zu niedrig erklärt wurden und damit in der Folge die festgestellte Insolvenzforderung entstanden ist. Eine Herabsetzung ergibt sich gerade durch sein Verhalten nicht.
- 40** 4. Sonstige Rechtsfehler der angefochtenen Vorentscheidung oder des Haftungsbescheids in Gestalt der Einspruchsentscheidung sind weder geltend gemacht noch ersichtlich.
- 41** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de