

# Beschluss vom 25. April 2013, VII B 245/12

## Mittelvorsorgepflicht des Geschäftsführers im Falle der Aufgabe seines Amtes

BFH VII. Senat

AO § 69, AO § 34, FGO § 69

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 19. August 2012, Az: 9 V 9222/10

## Leitsätze

1. NV: Als Haftungsschuldner i.S. von § 69 AO kommt auch ein zwischenzeitlich ausgeschiedener Geschäftsführer in Betracht, wenn er die ihm während seiner Tätigkeit obliegende Erfüllung steuerlicher Pflichten der Gesellschaft schuldhaft nicht erfüllt hat.
2. NV: Pflichtwidrig handelt der gesetzliche Vertreter, der ungeachtet der erkennbar entstehenden Steueransprüche für deren spätere Tilgung im Zeitpunkt der Fälligkeit keine Sorge trifft. Dabei kann je nach den Umständen des Einzelfalls ein bestimmtes pflichtmäßiges Verhalten auch schon vor der Entstehung der Steuerforderung geboten sein, wenn dessen Entstehung absehbar war.
3. NV: Im Fall der Veräußerung sämtlicher Geschäftsanteile eines wirtschaftlich nahezu vollständig abgewickelten Unternehmens bei gleichzeitiger Aufgabe der Geschäftsführung verletzt ein Geschäftsführer seine Mittelvorsorgepflicht in grob fahrlässiger Weise, wenn er einen vorhandenen, für die Zahlung der bereits entstandenen Gewerbesteuer vorgesehenen Betrag ungesichert dem Zugriff des Erwerbers überlässt.

## Tatbestand

- 1 I. Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) und sein Bruder waren als BGB-Gesellschafter Eigentümer zweier Grundstücke, deren Verwertung sie einer GmbH & Co. KG (KG) übertragen hatten. Kommanditisten der KG und Geschäftsführer der Komplementärin (GmbH) waren beide Brüder.
- 2 Nach Veräußerung der neu geschaffenen Eigentumswohnungen im Jahre 2007 reichte die KG am ... September 2008 beim Antragsgegner und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) für die KG eine Gewerbesteuererklärung für 2007 mit einer Steuerschuld in Höhe von 360.308 € ein.
- 3 Aufgrund einer Einzahlung des Antragstellers wies das Geschäftskonto der KG ab 15. September 2008 ein Guthaben in Höhe von 360.308 € aus.
- 4 Mit notariellen Verträgen vom ... September 2008 veräußerten der Antragsteller und sein Bruder ihre Anteile an der KG an Herrn B und traten ihre Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH an diesen ab. Zeitgleich wurde B zum alleinigen Geschäftsführer der GmbH bestellt, sowie die Umfirmierung und eine Verlegung des Sitzes der KG beschlossen. Das Entgelt der Überlassung der KG-Anteile sollte in einer gesonderten Erklärung festgesetzt werden, für die GmbH-Anteile war ein Gesamtkaufpreis in Höhe von 3.000 € zur Zahlung auf noch zu benennende Konten vereinbart.
- 5 Im Vertrag über den Verkauf der GmbH-Anteile verpflichtet sich B namens der GmbH, die noch nicht festgesetzte, aber zu erwartende Gewerbesteuernachzahlung der KG in Höhe von 360.308 € zu leisten. Für das Konto, das diesen Betrag auswies, wurde B zugleich uneingeschränkte Kontovollmacht erteilt.
- 6 Mit notariellen Verträgen vom ... September 2008 trat B die Kommandit- und GmbH-Anteile an Herrn A ab, der gleichzeitig zum alleinigen Geschäftsführer bestellt wurde. Das Entgelt für die Übertragung sollte außerhalb der notariellen Urkunden geregelt werden. Auch in diesem Vertragswerk wurde auf die zu erwartende Gewerbesteuernachzahlung in Höhe von 360.308 € hingewiesen. A hat durch seine Unterschrift bestätigt, diesen Betrag von B erhalten zu haben.

- 7** Am ... September 2008 setzte das FA die Gewerbesteuer entsprechend der eingereichten Steuererklärung auf 360.308 € fest. Die KG entrichtete die Abgabenverbindlichkeit nicht, Vollstreckungsmaßnahmen blieben erfolglos. Der Eigenantrag der KG auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens vom Februar 2009 wurde am ... Oktober 2009 mangels Masse abgewiesen. Der Gutachter im Insolvenzantragsverfahren hatte noch vorhandene Aktiva in Höhe von 2 € ermittelt, denen fällige Verbindlichkeiten in Höhe von insgesamt ... € (davon rückständige Abgabenverbindlichkeiten in Höhe von ... €) gegenüberstanden.
- 8** Gegenüber B und A hat das FA auf § 69 i.V.m. § 34 der Abgabenordnung (AO) gestützte Haftungsbescheide über 360.308 € rückständige Gewerbesteuer 2007 der KG erlassen.
- 9** Die ebenfalls auf § 69 i.V.m. § 34 AO gestützten Haftungsbescheide vom 1. September 2010 gegen den Antragsteller und seinen Bruder als ehemalige Mitgeschäftsführer der Komplementär-GmbH wegen der rückständigen Gewerbesteuerschuld der KG in Höhe von 360.308 € befinden sich noch im Einspruchsverfahren.
- 10** Den Antrag des Antragstellers auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) des angefochtenen Haftungsbescheids lehnten sowohl das FA als auch das Finanzgericht (FG) ab.
- 11** Das FG hat die AdV mangels ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Haftungsbescheids abgelehnt. Der Antragsteller habe nicht vor der Abtretung der GmbH-Anteile an B sowie der zeitgleichen Beendigung seines Mitgeschäftsführeramtes am 17. September 2008 für die Entrichtung der Gewerbesteuer 2007 gesorgt. Der Antragsteller habe seine in die Zeit vor der Amtsaufgabe fallende Pflicht, Mittelvorsorge für die bereits entstandenen, aber erst nach Beendigung seiner Amtszeit fällig werdenden Steuern zu treffen, zumindest grob fahrlässig verletzt. Durch die Einzahlung der 360.308 € auf das Geschäftskonto der KG hätten sie ihrer Vorsorgepflicht nicht genügt, da die Geschäftsanteile an eine Person veräußert worden seien, die von vorneherein im Verdacht gestanden habe, selbst "Firmenbestatter" zu sein oder bereits im Zeitpunkt des Erwerbs sämtlicher GmbH-Anteile die Absicht zu haben, die Anteile kurze Zeit später an einen "Firmenbestatter" weiterzuveräußern. Sie hätten vor der Veräußerung der Gesellschaftsanteile durch zusätzliche Maßnahmen sicherstellen müssen, dass der Fiskus die am 1. Januar 2008 bereits entstandene Gewerbesteuer 2007 im Zeitpunkt der Fälligkeit vollständig vereinnahmen werde (z.B. durch Bestellung einer Bankbürgschaft zugunsten des Antragsgegners oder Hinterlegung des streitgegenständlichen Betrages beim zuständigen Amtsgericht o.Ä.). Demgegenüber habe sich der Antragsteller in keiner Weise die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des B nachweisen lassen, obwohl dieser ein Unternehmen übernehmen sollte, bei dem nach dem Verkauf der vorhandenen Immobilien nur noch restliche Abwicklungsarbeiten mit --im Vergleich zum Jahr 2007-- minimalen Gewinnerzielungschancen durchzuführen gewesen seien. So habe von Anfang an die Gefahr bestanden, dass B die 360.308 € vom Geschäftskonto der KG für unternehmensfremde Zwecke abheben werde (was ja auch tatsächlich geschehen sei). Auch die übrigen Umstände des Anteilsverkaufs (z.B. Verkauf nur wenige Wochen vor Eintritt der Fälligkeit einer hohen und in dieser Höhe für die KG einmalig auftretenden Steuernachzahlung; absehbare Vermögenslosigkeit der KG laut Insolvenzgutachten nach Erbringung dieser Steuerzahlung) sprächen dafür, dass es sich bei diesem nicht um ein normales Verkehrsgeschäft gehandelt habe. Vielmehr ergäben die weiteren Umstände des Falls --Weiterveräußerung der Gesellschaftsanteile von B an A schon eine Woche nach Erwerb und sich aus dem Insolvenzgutachten ergebende Ungereimtheiten in Bezug auf die Person des A bzw. seines Hintermannes aus dem Ausland und die Durchführung des Vertrags B-A-- Anhaltspunkte für eine sog. "Firmenbestattung".
- 12** Das FG hat die Beschwerde gegen den Beschluss wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 128 Abs. 3 i.V.m. § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Beschluss ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 2 veröffentlicht.

## Entscheidungsgründe

- 13** II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg.
- 14** Nach der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage ist der Senat der Auffassung, dass an der Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheids keine ernstlichen Zweifel bestehen, so dass das FG die AdV zu Recht abgelehnt hat.
- 15** 1. Auf Antrag kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung ganz oder teilweise aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bestehen solche Zweifel, wenn bei summarischer

Prüfung des Bescheids neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung einer Rechtsfrage bewirken (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 23. April 2007 VII B 92/06, BFHE 217, 209, BStBl II 2009, 622, m.w.N.).

- 16** a) Im Streitfall begegnet es keinen rechtlichen Bedenken, dass das FG von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Antragstellers und damit von seiner berechtigten Haftungsanspruchnahme als vormaligem Geschäftsführer nach §§ 69, 34 AO ausgegangen ist. Grundsätzlich kommt als Haftungsschuldner i.S. von § 69 AO auch ein zwischenzeitlich ausgeschiedener Geschäftsführer in Betracht, wenn er die ihm während seiner Tätigkeit obliegende Erfüllung steuerlicher Pflichten der Gesellschaft schuldhaft nicht erfüllt hat.
- 17** Das kann der Fall sein, wenn der gesetzliche Vertreter ungeachtet der erkennbar entstehenden Steueransprüche für deren spätere Tilgung im Zeitpunkt der Fälligkeit keine Sorge trifft. Dabei kann je nach den Umständen des Einzelfalls ein bestimmtes pflichtmäßiges Verhalten auch schon vor der Entstehung der Steuerforderung geboten sein, wenn die Entstehung absehbar war (ständige Rechtsprechung, Senatsurteil vom 11. März 2004 VII R 19/02, BFHE 205, 335, BStBl II 2004, 967, m.w.N.; Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl., § 69 Rz 55, m.w.N.).
- 18** b) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG rechtsfehlerfrei erkannt, dass der Antragsteller es nicht mit der Bereitstellung des zur Begleichung der von ihm selbst erklärten Steuern erforderlichen Betrags auf dem Geschäftskonto der GmbH hätte bewenden lassen dürfen, sondern zusätzliche Sicherungsvorkehrungen hätte ergreifen müssen um zu gewährleisten, dass der Fiskus diesen Betrag im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuern auch tatsächlich vollständig vereinnahmen werde.
- 19** Welche Anforderungen an die einem Geschäftsführer obliegende Pflichterfüllung zu stellen sind, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Im Streitfall hat das FG --sinngemäß dem FA folgend-- die besonderen Anforderungen an die Mittelvorsorgepflicht des Antragstellers mit atypischen Umständen des Falls begründet, die den Verdacht einer sog. Firmenbestattung nahelegten.
- 20** Angesichts des vom FG festgestellten Sachverhalts sieht der Senat sich nicht veranlasst zu prüfen, welchen rechtlichen Gehalt der Begriff der Firmenbestattung umschreibt, unter welchen Voraussetzungen also eine solche Rechtsfigur anzunehmen ist und welche abgabenrechtlichen Rechtsfolgen sie gegebenenfalls zeitigt. Denn auch unabhängig davon, ob die Vertragsparteien eine Firmenbestattung beabsichtigt haben, ist nach den --vom Antragsteller nicht in Frage gestellten-- Feststellungen des FG nicht ernstlich zweifelhaft, dass der Antragsteller seine Mittelvorsorgepflicht --zumindest-- in grob fahrlässiger Weise verletzt hat, indem er den für die Zahlung der bereits entstandenen Gewerbesteuer erforderlichen Betrag ungesichert dem Zugriff des B ausgesetzt hat. Das FG hat zu Recht darauf abgestellt, dass der Antragsteller und sein Bruder ihre Gesellschaftsanteile im ersten Jahr nach der erfolgreichen Abwicklung des Unternehmens --Herstellung und Verkauf von Eigentumswohnungen auf ihrem eigenen Grund und Boden-- übertragen haben. Die Besonderheit des Sachverhalts liegt einerseits in der Kumulierung des Gewerbeertrags --und damit der einmaligen Entstehung einer hohen Gewerbesteuerschuld-- im Vorjahr der Anteilsveräußerung und gleichzeitig der nahezu vollständigen wirtschaftlichen Entwertung der Gesellschaftsanteile. Bei dieser Sachlage mussten die Veräußerer vor Augen haben, dass die Schuldnerin der Gewerbesteuer, die KG, mit Fälligkeit der Steuer insolvent wäre, wenn der dafür von ihnen bereitgestellte Betrag --aus welchen Gründen auch immer (etwa wegen Regressansprüchen aus den abgewickelten Verkäufen)-- nicht mehr vorhanden wäre. Ein solches Risiko einzugehen war grob fahrlässig, unabhängig davon, ob sie aufgrund vorangegangener geschäftlicher Beziehungen auf die Seriosität des Erwerbers vertrauen konnten oder von der Absicht der kurzfristigen Weiterveräußerung an den mittellosen A Kenntnis hatten. Demgegenüber hätte es --nicht zuletzt zur Vermeidung der eigenen Haftung-- nahegelegen, den angemeldeten Steuerbetrag zurückzubehalten und nach Festsetzung an das FA auszukehren.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)