

# Urteil vom 14. Mai 2013, VII R 36/12

## Haftung des Betriebsübernehmers bei Unpfändbarkeit gemäß § 295 AO, § 811 Abs. 1 Nr. 5 ZPO - Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

BFH VII. Senat

AO § 75, AO § 191, AO § 295, ZPO § 811 Abs 1 Nr 5, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, AO § 281, AO § 5

vorgehend FG Köln, 01. September 2011, Az: 4 K 2375/10

## Leitsätze

1. NV: Die Haftung des Betriebsübernehmers verletzt nicht den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, auch wenn der Haftungsbescheid (nur) Gegenstände erfasst, die beim Betriebsübergeber unpfändbar waren .
2. NV: Die Frage der Pfändbarkeit der übertragenen Vermögensgegenstände beim Betriebsübernehmer gemäß § 295 AO, § 811 Abs. 1 Nr. 5 ZPO ist kein Gesichtspunkt, den das FA bei seiner Ermessungsentscheidung über die Haftungsanspruchnahme zu berücksichtigen hat. Auch zunächst unpfändbare Gegenstände können in die Haftung einbezogen werden, da im Fall ihrer Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens aus dem Betrieb die Gegenleistung oder der sonstige Ersatz, das Surrogat, von § 75 AO umfasst ist .

## Tatbestand

- 1 I. Der Ehemann der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) betrieb bis zum 31. Dezember 2007 ein Unternehmen für Abwasserdienstleistungen. Im Jahresabschluss wies er Anlagegüter (u.a. einen Spülbohrwagen) aus und ermittelte einen Aufgabegewinn unter Abzug eines Aufgabebeloses in Höhe von 1.500 €.
- 2 Seit dem 1. Januar 2008 unterhält die Klägerin ein Unternehmen für Abwasserdienstleistungen. Nach ihrer Gewinnermittlung legte sie im Jahr 2008 Wirtschaftsgüter mit einem Wert von 1.500 € (u.a. einen gebrauchten Spülbohrwagen mit 1.300 €) in ihr Unternehmen ein.
- 3 Wegen Umsatzsteuerschulden des Betriebs ihres Ehemannes aus dem Jahr 2007 nahm der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Klägerin mit Haftungsbescheid vom 12. April 2010 gemäß § 191 i.V.m. § 75 der Abgabenordnung (AO) "beschränkt auf den Bestand des übernommenen Vermögens i.H.v. 1.500 €" in Anspruch.
- 4 Mit ihrem --erfolglosen-- Einspruch und der Klage bestritt die Klägerin im Wesentlichen, den Betrieb ihres Ehemannes übernommen zu haben.
- 5 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage stattgegeben. Zwar lägen im Streitfall die tatbestandmäßigen Voraussetzungen des § 75 Abs. 1 Satz 1 AO vor. Denn das Unternehmen des Ehemannes sei zum 1. Januar 2008 im Ganzen auf die Klägerin übertragen worden. Zu diesem Zeitpunkt seien die wesentlichen Grundlagen seines Unternehmens mit einem Wert von mindestens 1.500 € auf die Klägerin übergegangen und die Klägerin sei in die Lage versetzt worden, das Unternehmen in seiner bisherigen Form weiterzuführen. Der Haftungsbescheid und die ihn bestätigende Einspruchsentscheidung seien aber aufzuheben, weil ihr Erlass ermessensfehlerhaft gewesen sei. Das FA könne daraus nicht die Vollstreckung gegen die Klägerin betreiben. Ihre Haftung beschränke sich gemäß § 75 Abs. 1 Satz 2 AO auf den Bestand des übernommenen Vermögens. Von der Klägerin seien im Rahmen der Unternehmensübergang aber nur unpfändbare Gegenstände übernommen worden. Der Spülbohrwagen, das übernommene Werkzeug und das Notebook seien für die Fortsetzung der Erwerbstätigkeit der Klägerin erforderlich i.S. des § 811 Abs. 1 Nr. 5 der Zivilprozessordnung (ZPO). Auch Kundenstamm und Firma des Unternehmens des Ehemannes könnten nicht gepfändet werden.
- 6 Mit seiner Revision macht das FA zusammengefasst geltend, eine etwaige Unpfändbarkeit der übernommenen

Gegenstände könne einer Haftung nach § 75 AO nicht entgegenstehen. Sie könne zwar im Rahmen einer nachfolgenden Vollstreckung eine Rolle spielen, jedoch nicht zu einer Ermessenswidrigkeit der Haftungsanspruchnahme führen. Das folge schon daraus, dass sich die Haftung nach § 75 AO entsprechend derjenigen nach § 74 AO auch auf das --nach Betriebsübernahme für ggf. veräußerte Vermögensgegenstände erworbene-- Surrogat erstrecke.

7 Das FA beantragt, die Klage unter Aufhebung des FG-Urteils abzuweisen.

8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist begründet. Das Urteil des FG verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Haftungsbescheid ist rechtmäßig.
- 10 1. Wird ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übereignet, so haftet der Erwerber gemäß § 75 Abs. 1 Satz 1 AO für Steuern, bei denen sich die Steuerpflicht auf den Betrieb des Unternehmens gründet, vorausgesetzt, dass die Steuern seit dem Beginn des letzten vor der Übereignung liegenden Kalenderjahrs entstanden sind und bis zum Ablauf von einem Jahr nach Anmeldung des Betriebs durch den Erwerber festgesetzt oder angemeldet werden.
- 11 Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG erfüllt. Denn die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens des Ehemannes sind zum 1. Januar 2008 im Wert von mindestens 1.500 € auf die Klägerin übertragen worden und bei den weitaus höheren Steuerschulden des übernommenen Betriebs handelt es sich im Wesentlichen um die Umsatzsteuer des Jahres 2007.
- 12 2. Im Haftungsbescheid wurde die Haftung auch ausdrücklich auf den Bestand des übernommenen Vermögens beschränkt, wie es § 75 Abs. 1 Satz 2 AO erfordert. Wie der Senat bereits entschieden hat, reicht dieser Hinweis im Haftungsbescheid aus, eine genaue Bezeichnung der Haftungsgegenstände ist nicht geboten (Senatsurteil vom 22. September 1992 VII R 73-74/91, BFH/NV 1993, 215; vom 2. November 2007 VII S 24/07 (PKH), BFH/NV 2008, 333; auch Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 27. Oktober 2008 XI B 202/07, BFH/NV 2009, 118). Abgesehen davon bezeichnet das FA in der Einspruchsentscheidung die haftenden Gegenstände und den Haftungsumfang hinreichend deutlich, indem es die übertragenen Anlagegüter und deren Wert bei Einlage in den Betrieb der Klägerin mit 1.500 € benennt.
- 13 3. Nicht zu folgen vermag der Senat allerdings der Auffassung des FG, die Heranziehung der Klägerin sei ermessensfehlerhaft, weil der Haftungsbescheid wegen Unpfändbarkeit der haftenden Gegenstände für das FA "ohne Nutzen" sei.
- 14 a) Zum einen könnte der "Nutzen" eines Haftungsbescheids bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 75 AO allenfalls dann eine Rolle spielen, wenn die Inhaftungnahme wegen nicht hinnehmbarer nachteiliger Folgen für den in Anspruch Genommenen missbräuchlich oder schikanös wäre und damit den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz wegen Verfehlung der angemessenen Mittel-Zweck-Relation verletzte (zur Unverhältnismäßigkeit eines Insolvenzantrags vgl. Senatsbeschluss vom 1. Februar 2005 VII B 180/04, BFH/NV 2005, 1002, m.w.N.; zur uneingeschränkten gerichtlichen Überprüfung der Verhältnismäßigkeit vgl. Senatsbeschluss vom 1. August 2005 VII B 97/04, BFH/NV 2005, 2255, und Senatsurteil vom 17. Mai 2011 VII R 40/10, BFHE 233, 567, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2011, 247). Dafür gibt es im Streitfall keinerlei Anhaltspunkte. Der "Nutzen" des Haftungsbescheids für den Fiskus liegt in der Sicherung der betrieblichen Ressourcen des übergebenen Unternehmens für die sich auf diesen Betrieb gründenden Steuerschulden (Senatsurteil vom 11. Mai 1993 VII R 86/92, BFHE 171, 27, BStBl II 1993, 700). Demgegenüber bewirkte die Inhaftungnahme keinen Eingriff in eine Rechtsposition der Betriebsübernehmerin, der Klägerin, der vom Zweck des § 75 AO nicht mehr gedeckt wäre. Denn sie haftet nur mit den Gegenständen, die im früheren Betrieb vorhanden waren. Auf die mögliche Unpfändbarkeit der übergebenen Vermögensgegenstände im Betrieb ihres Ehemannes i.S. des § 295 AO, § 811 Abs. 1 Nr. 5 ZPO, kann sie sich nicht berufen, da dieser Pfändungsschutz personenbezogen ist. Denn danach sind nur "bei Personen, die aus ihrer körperlichen oder geistigen Arbeit oder sonstigen persönlichen Leistungen ihren Erwerb ziehen", die zur Fortsetzung dieser Erwerbstätigkeit erforderlichen Gegenstände nicht der Pfändung unterworfen.

- 15** b) Zum anderen ist ein Fehlgebrauch des dem FA bei der Inanspruchnahme der Klägerin gemäß § 75 i.V.m. § 191 Abs. 1 AO eingeräumten Ermessens nicht ersichtlich.
- 16** Offensichtlich berührt die vermeintliche Nutzlosigkeit des Haftungsbescheids nicht Gesichtspunkte, die unmittelbar das Entschließungsermessen betreffen. Es ist regelmäßig ermessensgerecht, den Übernehmer in Haftung zu nehmen, wenn die Betriebssteuern --wie vorliegend-- beim Übergeber nicht beigetrieben werden können (vgl. Boeker in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 75 AO Rz 111). Allerdings sind nach der Rechtsprechung auch Merkmale des Haftungstatbestandes --ebenso wie außertatbestandliche Gesichtspunkte-- bei der Ermessensentscheidung nach § 191 Abs. 1 AO zu berücksichtigen und demgemäß für diesen Zweck einwandfrei und erschöpfend zu ermitteln, jedoch nur dann, wenn sie nach dem Sinn und Zweck der Ermessensvorschrift für die Ermessensausübung von Bedeutung sind (Senatsurteil vom 12. Dezember 1996 VII R 53/96, BFH/NV 1997, 386).
- 17** Entgegen der Auffassung des FG (und des FG Baden-Württemberg, Urteil vom 11. Dezember 2002 7 K 86/00, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2003, 662) ist die Frage der Pfändbarkeit der übertragenen Vermögensgegenstände gemäß § 295 AO, § 811 Abs. 1 Nr. 5 ZPO kein solcher Gesichtspunkt. Auch dem vom FG für seine Rechtsauffassung zitierten Urteil des Niedersächsischen FG vom 16. August 2010 11 K 245/09 (EFG 2010, 2064), in dem es auf die Pfändbarkeit der übernommenen Vermögensgegenstände nicht ankam, weil gar kein "übernommenes Vermögen" vorhanden war, ist Gegenteiliges nicht zu entnehmen.
- 18** Gegenstände, die im früheren Unternehmen unpfändbar waren, müssen nicht auch im übernehmenden Betrieb zur Fortsetzung dieser Erwerbstätigkeit erforderlich sein. Und selbst zunächst unpfändbare Gegenstände können im Fall ihrer Veräußerung zur Erfüllung des Haftungsanspruchs beitragen. Denn die Gegenleistung oder der Ersatz für weggegebene oder sonst aus dem Betrieb ausgeschiedene Gegenstände, das Surrogat, ist von der Haftung nach § 75 AO umfasst (vgl. zur vergleichbaren Rechtslage in § 74 AO Senatsurteil vom 22. November 2011 VII R 63/10, BFHE 235, 126, BStBl II 2012, 223; Beschluss vom 21. Februar 1996 VII B 243/95, BFH/NV 1996, 661, m.w.N.).
- 19** Ob die haftenden Gegenstände im Einzelfall unpfändbar sind, ist zu prüfen, wenn die Klägerin die Haftungssumme nicht entrichtet, so dass die Vollstreckung aus dem Haftungsbescheid durch Pfändung (§ 281 AO) in die übertragenen Gegenstände ansteht. Sind die Voraussetzungen der §§ 295 AO, 811 Abs. 1 Nr. 5 ZPO erfüllt, liegt ein Vollstreckungshindernis vor. Die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheids, der die Grundlage der Vollstreckung bildet (§ 249 AO), wird davon nicht berührt.

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