

Urteil vom 09. Dezember 2025, VII R 4/23

Keine Haftung eines früheren GmbH-Geschäftsführers nach § 69 Satz 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 AO nach Verlust seiner Organstellung bei fortdauernder Eintragung im Handelsregister

ECLI:DE:BFH:2025:U.091225.VIIR4.23.0

BFH VII. Senat

FGO § 68, AO § 34 Abs 1, AO § 35, AO § 69 S 1, AO § 191 Abs 1 S 1, InsO § 15a Abs 4, GmbHG § 6 Abs 2 S 2 Halbs 1 Nr 3 Buchst a, GmbHG § 35 Abs 1 S 1, GmbHG § 39, HGB § 15, FamFG § 395 Abs 1 S 1

vorgehend FG Münster, 19. Dezember 2022, Az: 4 K 11585/20 L

Leitsätze

1. Ein zunächst wirksam bestellter GmbH-Geschäftsführer verliert seine Organstellung automatisch kraft Gesetzes, sobald eine persönliche Voraussetzung für dieses Amt gemäß § 6 Abs. 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung i.d.F. des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008 (BGBI I 2008, 2026) entfällt. Mit dem Verlust der Organstellung geht auch die Stellung als gesetzlicher Vertreter im Sinne des § 34 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) verloren.
2. Der Verlust der Organstellung des zunächst wirksam bestellten Geschäftsführers führt unabhängig von der Löschung der Eintragung als Geschäftsführer im Handelsregister zur Beendigung der Pflichten nach § 34 Abs. 1 AO.
3. Ob die tatbestandlichen Voraussetzungen der jeweiligen Haftungsnorm erfüllt sind, ist eine vom Gericht in vollem Umfang zu überprüfende Rechtsentscheidung. Das Gericht kann den einem Haftungsbescheid zugrunde gelegten Sachverhalt und den dort angenommenen Haftungsgrund --zum Beispiel § 35 AO statt § 34 Abs. 1 AO-- jedoch nicht austauschen, denn der Haftungsbescheid ist sachverhalts- und nicht zeitraumbezogen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 19.12.2022 - 4 K 1158/20 L wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war seit dem 31.01.2014 alleiniger Geschäftsführer der X-GmbH (GmbH); am xx.xx.2014 wurde er als solcher in das Handelsregister eingetragen. Die Geschäftsführung der GmbH wurde tatsächlich jedoch durch den faktischen Geschäftsführer A ausgeübt. Dem Kläger kam lediglich die Rolle eines Strohmann-Geschäftsführers zu.
- 2 Mit Strafbefehl des Amtsgerichts (AG) N vom xx.10.2016 wurde der Kläger wegen vorsätzlicher Insolvenzverschleppung gemäß § 15a Abs. 4 der Insolvenzordnung in der im Streitfall geltenden Fassung (InsO) verurteilt, weil er trotz Zahlungsunfähigkeit der GmbH keinen Insolvenzantrag gestellt hatte. Der Strafbefehl wurde am 05.11.2016 rechtskräftig. In der Folge wurde der Kläger erneut --in Kenntnis der Vorstrafe aus dem Strafbefehl des AG N vom xx.10.2016-- wegen vorsätzlicher Insolvenzverschleppung verurteilt. Der Kläger wurde trotz der strafrechtlichen Verurteilungen nicht als Geschäftsführer der GmbH aus dem Handelsregister gelöscht.
- 3 Zum 31.10.2018 wurde das Gewerbe der GmbH abgemeldet. Der Gewerbebetrieb wurde endgültig eingestellt. Auf

Antrag des Klägers vom xx.02.2019 leitete das AG B das Insolvenzeröffnungsverfahren über das Vermögen der GmbH ein. Mit Beschluss vom xx.08.2020 lehnte das AG B die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse ab; die GmbH wurde von Amts wegen im Handelsregister gelöscht.

- 4 Nach entsprechender Anhörung des Klägers zu einer Haftung wegen der erfolglosen Einziehung steuerlicher Rückstände bei der GmbH, auf die der Kläger nicht reagierte, nahm der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) den Kläger wegen Steuerrückständen der GmbH nach § 191 i.V.m. §§ 69, 34 der Abgabenordnung (AO) mit Haftungsbescheid vom 12.06.2019 in Haftung. Das FA erläuterte, der Kläger sei als Geschäftsführer der GmbH ihr gesetzlicher Vertreter gemäß § 35 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung in der im Streitfall geltenden Fassung des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008 (BGBl I 2008, 2026) --GmbHG-- und unterfalle daher § 34 AO. Zum Zeitpunkt des Erlasses des Haftungsbescheids waren dem FA weder die Verurteilungen des Klägers wegen vorsätzlicher Insolvenzverschleppung noch die Rolle des Klägers als bloßer Strohmann-Geschäftsführer der GmbH und die tatsächliche Geschäftsführung der GmbH durch A noch die Einstellung des Gewerbebetriebs zum 31.10.2018 bekannt.
- 5 Gegen den Haftungsbescheid legte der Kläger Einspruch ein; zu seinen Verurteilungen oder der faktischen Geschäftsführung durch A äußerte er sich nicht. Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück. Zudem änderte es den Haftungsbescheid zum Nachteil des Klägers dahingehend, dass es den Gesamthaftungsbetrag aufgrund einer zwischenzeitlich bei der GmbH durchgeführten Betriebsprüfung erhöhte. Zum Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidung verfügte das FA über den gleichen Kenntnisstand wie zum Zeitpunkt des Erlasses des Haftungsbescheids.
- 6 Der Kläger erhob daraufhin Klage, wobei er im Rahmen des Klageverfahrens erstmals mitteilte, lediglich als Strohmann-Geschäftsführer eingesetzt worden und tatsächlich nur im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses bei der GmbH angestellt gewesen zu sein. Tatsächlicher, alleiniger Geschäftsführer sei A gewesen. Ebenso erfuhr das FA erst im Rahmen des Klageverfahrens von den Verurteilungen des Klägers wegen vorsätzlicher Insolvenzverschleppung.
- 7 Mit Bescheid vom 29.04.2022 änderte das FA den Haftungsbescheid und reduzierte den Gesamthaftungsbetrag unter Berücksichtigung der Einstellung des Gewerbebetriebs der GmbH. Der Haftungszeitraum beginne am 15.02.2018 mit der Fälligkeit der der Haftung zugrundeliegenden Steuerschuld und ende am 31.10.2018 mit der Gewerbeabmeldung (Haftungszeitraum). Das FA stützte die Haftung des Klägers erneut ausschließlich auf dessen Eigenschaft als GmbH-Geschäftsführer (§ 34 AO).
- 8 Nachdem der Kläger im Klageverfahren die strafrechtlichen Verurteilungen wegen vorsätzlicher Insolvenzverschleppung offengelegt hatte, wies das Finanzgericht (FG) das FA darauf hin, dass zu erwägen sei, ob der Kläger bereits im Jahr 2016 von Gesetzes wegen aus dem Amt des Geschäftsführers der GmbH gemäß § 6 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 Nr. 3 GmbHG ausgeschieden sei. Eine (erneute) Änderung des angefochtenen Haftungsbescheids durch das FA erfolgte nicht.
- 9 Das FG gab der Klage statt. Zur Begründung führte es aus, dass offenbleiben könne, ob der Kläger im Streitfall überhaupt den Tatbestand des § 69 AO erfüllt habe. Denn die Prüfung der tatbestandlichen Voraussetzungen des § 69 AO auf der Grundlage des insoweit --ausnahmsweise-- maßgebenden Erkenntnisstandes in der mündlichen Verhandlung habe ergeben, dass die vom FA im angefochtenen Haftungsbescheid getroffene Ermessensentscheidung im Streitfall keinen Bestand haben könne, da ihr der "Boden entzogen" worden sei. Die tatsächlichen Grundlagen für die Ermessensentscheidung hätten sich im Streitfall im Rahmen der Prüfung des Haftungstatbestandes in zweifacher Hinsicht erheblich geändert. Zum einen habe die tatbestandliche Prüfung der Haftungsinanspruchnahme in Ansehung des § 34 Abs. 1 Satz 1 AO ergeben, dass der Kläger im Haftungszeitraum nicht mehr Geschäftsführer der GmbH gewesen sei. Der Kläger habe das Amt als Geschäftsführer nach § 6 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 Nr. 3 GmbHG am 05.11.2016 verloren. Allein aus dem bei Verlust des Amtes gegebenenfalls eingreifenden zivilrechtlichen Gutgläubensschutz nach § 15 des Handelsgesetzbuchs in der ab 01.01.2007 geltenden Fassung des Gesetzes über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister vom 10.11.2006 (BGBl I 2006, 2553) --HGB-- könne nicht auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 34 AO geschlossen werden. Zum anderen sei der Ermessensentscheidung auch deshalb der "Boden entzogen", weil das FA das objektiv bestehende Auswahlermessen nicht erkannt habe. Denn für eine Haftungsinanspruchnahme wäre auch der faktische Geschäftsführer A in Betracht zu ziehen gewesen.
- 10 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung von Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung

--FGO--). Das FG habe zu Unrecht eine Haftung des Klägers nach § 191 i.V.m. §§ 69, 34, 35 AO abgelehnt. Der Kläger sei als Geschäftsführer der GmbH und damit ihr gesetzlicher Vertreter nach § 34 AO anzusehen. Zwar habe der Kläger gemäß § 6 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 Nr. 3 GmbHG seine Organstellung als Geschäftsführer kraft Gesetzes mit der Rechtskraft des Strafbefehls des AG N am 05.11.2016 verloren. Dies habe allerdings nicht zur Löschung seiner Eintragung als Geschäftsführer im Handelsregister geführt. Die Eintragung im Handelsregister erzeuge eine ausreichende Rechtsscheinbasis dafür, den Kläger weiterhin als gesetzlichen Vertreter nach § 34 AO anzusehen. Andernfalls würde ein Geschäftsführer, der sich in seiner Amtszeit strafbar gemacht habe, besser gestellt werden als ein untätiger Geschäftsführer in seiner Funktion als Strohmann. Dementsprechend habe das AG N in Kenntnis der strafrechtlichen Verurteilungen wegen vorsätzlicher Insolvenzverschleppung den Kläger erneut wegen vorsätzlicher Insolvenzverschleppung verurteilt und mithin als formell rechtmäßigen Vertreter der GmbH betrachtet. Der Kläger sei auch als Verfügungsberechtigter im Sinne des § 35 AO anzusehen, da er durch die bloße Eintragung ins Handelsregister nach außen aufgetreten sei. Schließlich sei auch die Ermessensentscheidung des FA nicht zu beanstanden.

- 11** Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 12** Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13** Nach seiner Auffassung habe das FG seine Haftungsanspruchnahme zutreffend abgelehnt.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das angefochtene FG-Urteil verletzt nicht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Denn das FG hat zutreffend entschieden, dass der Haftungsbescheid vom 12.06.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.03.2020, zuletzt geändert durch den Haftungsbescheid vom 29.04.2022, rechtswidrig ist. Dabei kann der erkennende Senat dahinstehen lassen, ob der angefochtene Haftungsbescheid --wie vom FG angenommen-- an Ermessensfehlern leidet, da bereits die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine Haftungsanspruchnahme des Klägers gemäß § 69 Satz 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 AO nicht vorliegen.
- 15** 1. Gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 AO kann durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner). Gemäß § 69 Satz 1 AO haften die in den §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen insbesondere, 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.
- 16** a) Der Kläger war im Haftungszeitraum kein gesetzlicher Vertreter der GmbH im Sinne des § 34 Abs. 1 Satz 1 AO.
- 17** Gemäß § 34 Abs. 1 Satz 1 AO haben unter anderem die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Sie haben nach § 34 Abs. 1 Satz 2 AO insbesondere dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln entrichtet werden, die sie verwalten. Gesetzlicher Vertreter einer GmbH ist gemäß § 35 Abs. 1 Satz 1 GmbHG der Geschäftsführer.
- 18** aa) Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats setzt die Geschäftsführereigenschaft und damit auch die Stellung als gesetzlicher Vertreter eine wirksame und andauernde Bestellung voraus. Endet die Geschäftsführereigenschaft, endet auch die Stellung als gesetzlicher Vertreter. Dabei wird die Geschäftsführereigenschaft mit der Bestellung zum Geschäftsführer begründet; auf die deklaratorische Eintragung der Bestellung in das Handelsregister kommt es hingegen nicht an (§ 39 GmbHG). Entsprechendes gilt für den Zeitpunkt der Beendigung der Geschäftsführereigenschaft. Im Falle eines Widerrufs oder einer Amtsniederlegung gilt, dass die Geschäftsführereigenschaft und damit auch die aus § 34 Abs. 1 Satz 1 AO resultierenden Pflichten bereits mit dem Zugang des Widerrufs oder der Erklärung über die Amtsniederlegung und nicht erst mit der Eintragung des Erlöschens im Handelsregister enden (Senatsurteil vom 27.10.1987 - VII R 12/84, BFH/NV 1988, 485, unter 3.a der Gründe [Rz 15]; vgl. auch Jatzke in Gosch, AO § 69 Rz 13; BeckOK AO/Rosenke, 34. Ed. 17.10.2025, AO § 34 Rz 105; Klein/Rüsken, AO, 19. Aufl., § 34 Rz 9; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--,

§ 34 AO Rz 71). Denn nach höchstrichterlicher Rechtsprechung verliert ein zunächst wirksam bestellter Geschäftsführer seine Organstellung automatisch kraft Gesetzes, sobald eine persönliche Voraussetzung für dieses Amt gemäß § 6 Abs. 2 GmbHG entfällt. Das Registergericht hat seine Eintragung in diesem Fall gemäß § 395 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (FamFG) von Amts wegen im Handelsregister zu löschen (Beschlüsse des Bundesgerichtshofs vom 09.03.2021 - II ZB 33/20, Rz 10, und vom 03.12.2019 - II ZB 18/19, Rz 10; s.a. Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl., § 6 Rz 12; BeckOK GmbHG/Wisskirchen/Theißen/Lambertz, 66. Ed. 01.11.2025, GmbHG § 6 Rz 29, m.w.N.). Nach § 6 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 Nr. 3 Buchst. a GmbHG kann Geschäftsführer nicht sein, wer --unabhängig von der verhängten Strafe-- wegen einer oder mehrerer vorsätzlich begangener Straftaten des Unterlassens der Stellung des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens (Insolvenzverschleppung) verurteilt worden ist; dieser Ausschluss gilt für die Dauer von fünf Jahren seit der Rechtskraft des Urteils (sogenannte Inhabilität).

- 19** bb) Nach diesen Maßstäben lagen im Haftungszeitraum in der Person des Klägers nicht die Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 Satz 1 AO vor.
- 20** Der Kläger hat mit Rechtskraft des Strafbefehls des AG N vom xx.10.2016 wegen vorsätzlicher Insolvenzverschleppung gemäß § 15a Abs. 4 InsO aufgrund des nicht gestellten Eröffnungsantrags am 05.11.2016 gemäß § 6 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 Nr. 3 Buchst. a GmbHG für die Dauer von fünf Jahren nicht nur seine Fähigkeit verloren, Geschäftsführer der GmbH zu sein. Er hat vielmehr gleichsam automatisch kraft Gesetzes auch seine Organstellung als Geschäftsführer der GmbH und damit auch die Stellung als gesetzlicher Vertreter im Sinne des § 34 Abs. 1 AO verloren.
- 21** b) Der Kläger kann auch unter dem Gesichtspunkt der im Haftungszeitraum fortdauernden Eintragung im Handelsregister als GmbH-Geschäftsführer nicht dem von § 34 Abs. 1 AO adressierten Personenkreis zugerechnet werden. Denn § 34 Abs. 1 AO knüpft --wie das FG zutreffend ausführt-- an die Stellung als gesetzlicher Vertreter an. Eine solche wird durch § 15 HGB nicht begründet.
- 22** aa) § 15 Abs. 3 HGB bestimmt für den Fall, dass eine einzutragende Tatsache unrichtig bekanntgemacht ist, dass sich ein Dritter demjenigen gegenüber, in dessen Angelegenheiten die Tatsache einzutragen war, auf die bekanntgemachte Tatsache berufen kann, es sei denn, dass er die Unrichtigkeit kannte.
- 23** Allerdings dient § 15 Abs. 3 HGB unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes allein dazu, bei einem entsprechenden Vertrauen des Dritten das Verhalten des Vertreters ohne Vertretungsmacht dem Vertretenen zuzurechnen, sodass Vertretungshandlungen des ausgeschiedenen Organs bei fortdauernder Eintragung im Handelsregister weiterhin wirksam werden. Der Vertrauensschutz bewirkt indes nicht, dass die Pflichtenstellung fortwirkt (vgl. Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 6. Aufl., § 34 Rz 11; Klein/Rüsken, AO, 19. Aufl., § 34 Rz 9). Ebenso wenig kann § 15 Abs. 3 HGB dazu führen, dass --wie bei der steuerlichen Haftung-- einem Dritten ein Anspruch zusteht, obwohl die Anspruchsgrundlage nicht auf ein Vertrauen in die Vertretungsmacht des Vertreters abstellt. Auch vermittelt die unrichtige Eintragung dem kraft Gesetzes ausgeschiedenen Geschäftsführer keine (gesetzliche) Vertretungsmacht.
- 24** Dementsprechend hat der Senat im Hinblick auf die Beendigung der Geschäftsführereigenschaft durch Widerruf oder Amtsniederlegung bereits entschieden, dass für die Stellung als gesetzlicher Vertreter gemäß § 34 Abs. 1 AO nicht auf die --trotz wirksamem Widerrufs beziehungsweise erfolgter Amtsniederlegung zunächst-- unterbliebene Löschung der Geschäftsführereigenschaft im Handelsregister abgestellt werden kann, weil diese Eintragung nur deklaratorisch wirkt und die Regelung über den öffentlichen Glauben des Handelsregisters (§ 15 HGB) für die steuerrechtliche Haftung des GmbH-Geschäftsführers ohne Bedeutung ist (Senatsurteile vom 17.01.1989 - VII R 88/86, BFH/NV 1990, 71, unter II.1.a; vom 27.10.1987 - VII R 12/84, BFH/NV 1988, 485, unter 3.a der Gründe, und vom 22.01.1985 - VII R 112/81, BFHE 143, 203, BStBl II 1985, 562, unter II.3.). Etwas anderes folgt auch nicht aus dem Senatsurteil vom 13.02.1996 - VII R 43/95 (BFH/NV 1996, 530, unter II.2.a). Diese Entscheidung betraf bereits nicht die Frage der Reichweite der Haftung eines gesetzlichen Vertreters nach § 34 Abs. 1 AO aufgrund einer fehlerhaften Eintragung im Handelsregister. Vielmehr hat der Senat in dieser Entscheidung im Hinblick auf eine gegebenenfalls unrichtige Eintragung als Liquidator im Handelsregister entschieden, dass die Regelung des § 15 Abs. 3 HGB dazu führt, dass es jedenfalls nicht offenkundig im Sinne von § 125 Abs. 1 AO ist, dass der Haftungsschuldner nicht Liquidator der GmbH war und daher die an ihn --als für die GmbH Erklärungsspflichtigen (§ 34 Abs. 1 AO i.V.m. § 70 GmbHG)-- gerichteten Anordnungsverfügungen fehlerhaft waren.
- 25** Setzt der vormalige Geschäftsführer seine Tätigkeit für die Gesellschaft nach dem kraft Gesetzes eingetretenen Verlust der Organstellung fort, scheidet eine Haftung nach § 69 Satz 1 i.V.m. § 34 AO aus; in Betracht kommt in

diesem Fall allein eine Haftung nach § 69 Satz 1 i.V.m. § 35 AO (vgl. Senatsurteil vom 17.01.1989 - VII R 88/86, BFH/NV 1990, 71, unter II.1.a; Klein/Rüsken, AO, 19. Aufl., § 34 Rz 8).

- 26** bb) Nach diesen Rechtsgrundsätzen war die Eintragung des Klägers als GmbH-Geschäftsführer zwar seit dem Eintritt der Rechtskraft des ersten Strafbefehls unrichtig, da es das Registergericht unterlassen hatte, die Eintragung gemäß § 395 Abs. 1 Satz 1 FamFG von Amts wegen im Handelsregister zu löschen. Jedoch führte der Verlust der Organstellung des zunächst wirksam als Geschäftsführer bestellten Klägers gemäß § 6 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 Nr. 3 Buchst. a GmbHG unabhängig von der Löschung der Geschäftsführerstellung im Handelsregister zur Beendigung der Pflichten gemäß § 34 Abs. 1 AO. Für die nach seiner Verurteilung nicht erfüllten steuerlichen Pflichten der GmbH kann der Kläger daher nicht als gesetzlicher Vertreter haftbar gemacht werden. Der Grund für den Verlust der Organstellung ist für die Beurteilung der Zugehörigkeit zu dem § 34 Abs. 1 AO unterfallenden Personenkreis unerheblich, da die Vorschrift nach ihrem ausdrücklichen Wortlaut allein an die Stellung als gesetzlicher Vertreter anknüpft (Boeker in HHSp, § 34 AO Rz 72; BeckOK AO/Rosenke, 34. Ed. 17.10.2025, AO § 34 Rz 221; Klein/Rüsken, AO, 19. Aufl., § 34 Rz 9; Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 6. Aufl., § 34 Rz 11).
- 27** cc) Eine andere rechtliche Beurteilung folgt auch nicht aus dem Umstand, dass der Kläger mit Urteil des AG N vom xx.02.2018 --in Kenntnis der Vorstrafe aus dem Strafbefehl vom xx.10.2016-- erneut wegen Insolvenzverschleppung gemäß § 15a Abs. 4 InsO verurteilt worden ist. Selbst wenn dieser Verurteilung die vom FA behauptete Wertung innewohnen sollte, dass der Kläger aufgrund der Eintragung als Geschäftsführer im Handelsregister trotz des Verlusts seiner Organstellung gemäß § 6 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 Nr. 3 Buchst. a GmbHG weiterhin als Mitglied des Vertretungsorgans im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 InsO anzusehen sei, würde dies den erkennenden Senat im Hinblick auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 AO nicht binden.
- 28** dd) Entgegen der Ansicht des FA wird der vormalige Geschäftsführer, der seine Organstellung nach § 6 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 Nr. 3 Buchst. a GmbHG verloren hat, schließlich nicht gegenüber einem untätigen Strohmann-Geschäftsführer unbillig privilegiert. Bei dieser nicht bei der Rechtsanwendung, sondern auf der Ebene der Billigkeit angesiedelten Argumentation beachtet das FA bereits nicht hinreichend, dass der nach § 6 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 Nr. 3 Buchst. a GmbHG ausgeschiedene Geschäftsführer mit einer Kriminalstrafe belegt wurde, womit ein sozial-ethisches Unwerturteil über ihn ausgesprochen wird (vgl. z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 09.07.1997 - 2 BvR 1371/96, BVerfGE 96, 245), dem der untätige Strohmann-Geschäftsführer nicht ausgesetzt ist. Hinzu kommt, dass für den infolge seiner Verurteilung ausgeschiedenen Geschäftsführer, der seine Tätigkeit als Geschäftsführer fortsetzt, möglicherweise eine Haftung nach § 69 Satz 1 i.V.m. § 35 AO in Betracht kommen könnte. Dass dieser Ansatz im Streitfall --spätestens nach dem Hinweis des FG-- nicht weiter verfolgt worden ist, ist eine Besonderheit des Einzelfalls und führt nicht zu der grundsätzlichen Annahme einer unbilligen Privilegierung.
- 29** 2. Der angefochtene Bescheid kann nicht mit dem Argument aufrechterhalten werden, dass ein anderer Haftungsgrund --hier: § 69 Satz 1 i.V.m. § 35 AO-- tatbestandlich erfüllt sei. Denn das Gericht kann den dem Haftungsbescheid zugrunde gelegten Sachverhalt und den dort angenommenen Haftungsgrund nicht austauschen.
- 30** a) Die Prüfung, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen der jeweiligen Haftungsnorm erfüllt sind, ist zwar eine vom Gericht in vollem Umfang zu überprüfende Rechtsentscheidung (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20.03.2017 - X R 13/15, BFHE 257, 486, BStBl II 2017, 1110, Rz 99 ff., und vom 20.09.2016 - X R 36/15, Rz 12, m.w.N.; Senatsbeschluss vom 28.02.2023 - VII R 29/18, Rz 197; ebenso Loose in Tipke/Kruse, § 191 AO Rz 36; Boeker in HHSp, § 191 AO Rz 91; Klein/Schmitz-Herscheidt, AO, 19. Aufl., § 191 Rz 42; Koenig/Kratzsch, Abgabenordnung, 6. Aufl., § 191 Rz 35). Allerdings ist der Haftungsbescheid sachverhalts- und nicht zeitraumbezogen (BFH-Urteile vom 15.02.2023 - VI R 13/21, BFHE 279, 28, BStBl II 2024, 175, Rz 36; vom 17.12.2014 - II R 18/12, BFHE 248, 92, BStBl II 2015, 619, Rz 20, und vom 08.04.2014 - I R 51/12, BFHE 246, 7, BStBl II 2014, 982, Rz 16). Das bedeutet, dem Haftungsbescheid muss ein konkreter Sachverhalt, der zur Haftung geführt hat, zugrunde liegen und sich aus der Begründung des Bescheids zweifelsfrei ergeben (BFH-Beschluss vom 27.08.2009 - V B 75/08, BFH/NV 2009, 1964, unter II.2.b bb (3) [Rz 53]). Daraus folgt, dass, wenn einem Haftungsbescheid ein bestimmter Sachverhalt und ein bestimmter Haftungsgrund zugrunde gelegt worden ist, nur dieser Sachverhalt gerichtlich überprüft und nicht durch das Gericht gegen einen anderen Sachverhalt ausgetauscht werden kann. Nur das FA könnte aufgrund eines bislang nicht berücksichtigten Sachverhalts den Haftungsbescheid ändern, der dann gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens würde. Ebenso könnte es einen neuen Haftungsbescheid erlassen, dem wegen des neuen Sachverhalts auch kein Vertrauensschutz entgegenstände (Senatsurteile vom 18.03.2025 - VII R 20/23, BFHE 289, 496, BStBl II 2025, 851, Rz 40, und vom 25.05.2004 - VII R 29/02, BFHE 205, 539, BStBl II 2005, 3, unter II.2.c).

- 31** b) Im Streitfall waren der ursprüngliche Haftungsbescheid vom 12.06.2019, die Einspruchsentscheidung vom 20.03.2020 und der im Gerichtsverfahren ergangene Änderungsbescheid vom 29.04.2022 ausschließlich auf die Haftung des Klägers als Geschäftsführer gemäß § 69 Satz 1 i.V.m. § 34 AO gestützt. Dies hat das FA im Klageverfahren mit Schriftsätzen vom 26.08.2022, 30.09.2022 und 13.12.2022 erneut bestätigt und mit dem Rechtsschein der Eintragung in das Handelsregister argumentiert.
- 32** Dem so erlassenen Haftungsbescheid kann nach den dargelegten Maßstäben im gerichtlichen Verfahren kein anderer Sachverhalt zugrunde gelegt und die Haftung auf § 69 Satz 1 i.V.m. § 35 AO gestützt werden, auch wenn dessen tatbestandliche Voraussetzungen vorlägen. Ein Austausch des Haftungsgrundes --§ 35 AO statt § 34 AO-- hätte lediglich vom FA vorgenommen werden können. Hierfür hätte das FA einen neuen oder ändernden Bescheid erlassen müssen. Das FA hat indes an einer Haftungsansprache des Klägers als Geschäftsführer gemäß § 69 Satz 1 i.V.m. § 34 AO festgehalten.
- 33** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de