

Beschluss vom 29. August 2018, XI R 57/17

Zum Einwendungsausschluss des § 166 AO bei unterlassenem Widerspruch gegen eine Forderungsanmeldung des FA und zur Mittelvorsorgepflicht bei Gewährung von AdV

ECLI:DE:BFH:2018:B.290818.XIR57.17.0

BFH XI. Senat

AO § 34, AO § 69, AO § 166, InsO § 174, InsO § 175, InsO § 176, InsO § 178, InsO § 184 Abs 2 S 1

vorgehend FG Köln, 17. Januar 2017, Az: 10 K 3671/14

Leitsätze

1. NV: Wird eine Steuerforderung gegenüber einer GmbH widerspruchlos zur Insolvenztabelle festgestellt, ist der als Haftungsschuldner in Anspruch genommene Geschäftsführer der GmbH gemäß § 166 AO mit Einwendungen gegen die Höhe der Steuerforderung ausgeschlossen, wenn er der Forderungsanmeldung hätte widersprechen können, dies aber nicht getan hat .
2. NV: Die Pflicht eines GmbH-Geschäftsführers, finanzielle Mittel zur Entrichtung geschuldeter Steuern bereitzuhalten, besteht auch dann, wenn das FA AdV gewährt hat .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 18. Januar 2017 10 K 3671/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war seit 2005 Mehrheitsgesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der ... GmbH (GmbH). Gegenstand des Unternehmens der GmbH war der Handel mit ... und
- 2 Einen Großteil ihrer Waren hatte die GmbH zunächst von den pakistanischen Firmen D-Ltd. und C bezogen, die von Brüdern des Klägers betrieben wurden. Seit Mitte 2004 unterhielt die GmbH jedoch keine Vertragsbeziehungen mehr zu den beiden Firmen; gleichwohl wies sie in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2007 noch Lieferantenschulden in Höhe von 1.593.101,48 € gegenüber der D-Ltd. und 40.285,25 € gegenüber C aus. Die gegenüber der D-Ltd. bestehenden Verbindlichkeiten waren mit 1,2 % p.a. verzinst und der Jahresendbestand war jeweils um die Zinsen erhöht worden. Seit Beendigung der Vertragsbeziehungen zu beiden Firmen Mitte 2004 waren von Seiten der Lieferantinnen keine feststellbaren, auf die Erfüllung der Zahlungsverpflichtungen der Klägerin gerichteten Aktivitäten entfaltet worden. Die Firma C existierte zudem nicht mehr.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) vertrat nach Durchführung einer Außenprüfung bei der GmbH die Auffassung, dass die zum 31. Dezember 2007 ausgewiesenen Verbindlichkeiten der GmbH gegenüber C insgesamt (d.h. in Höhe von 40.285,25 €) und gegenüber der D-Ltd. anteilig --soweit diese aus den Jahren 2001 und 2002 stammten (d.h. in Höhe von 567.631,89 €)-- nicht mehr passiviert werden dürften. Mit einer Geltendmachung durch die Gläubiger sei insoweit mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr zu rechnen. Die Verbindlichkeiten der GmbH gegenüber der D-Ltd. aus dem Jahr 2003 seien zudem um Gutschriften in Höhe von insgesamt 311.561 € zu vermindern, welche die GmbH (betreffend Rechnungen aus 2002 und 2003) im Jahr 2009 vereinnahmt habe. Die Verbindlichkeiten der GmbH seien daher gewinnerhöhend zu vermindern und die Zinsen aus

den Lieferantenschulden gegenüber der D-Ltd. zu kürzen. Es erließ am 25. Februar 2011 gegenüber der GmbH u.a. entsprechende Bescheide für das Jahr 2007, mit denen u.a. der verbleibende Verlustabzug zur Körperschaftsteuer auf 0 € festgestellt wurde.

- 4 Für die Folgejahre 2008 und 2009 ergaben sich trotz korrespondierender Ausbuchung weiterer Verbindlichkeiten der GmbH aufgrund eines Verlustrücktrags keine positiven Körperschaftsteuerfestsetzungen. Für das Jahr 2010 machten sich die Folgewirkungen der für die Jahre 2003 bis 2007 ergangenen Änderungsbescheide dadurch bemerkbar, dass dem von der GmbH erklärten Gewinn kein Verlustabzug mehr gegenüber stand. Deshalb setzte das FA am 25. Oktober 2011 Körperschaftsteuer für das Jahr 2010 in Höhe von zunächst 33.618 € gegenüber der GmbH fest. Dagegen legte die GmbH Einspruch ein.
- 5 Im Laufe des Einspruchsverfahrens erging am 17. Oktober 2012 ein Körperschaftsteuer-Änderungsbescheid für das Jahr 2010, mit dem die festgesetzte Körperschaftsteuer gegenüber der GmbH auf 41.811 € erhöht wurde.
- 6 Mit Einspruchsentscheidung vom 7. November 2012 wies das FA den Einspruch der GmbH als unbegründet zurück. Dagegen erhob die GmbH Klage zum Finanzgericht (FG). Die Klage erhielt das Aktenzeichen 10 K 3725/12.
- 7 Während des Klageverfahrens 10 K 3725/12 wurde auf Antrag des FA vom 10. Juni 2013 mit Beschluss des Amtsgerichts X vom 26. November 2013 ... über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet.
- 8 Das hierdurch unterbrochene Klageverfahren 10 K 3725/12 wurde vom Insolvenzverwalter zunächst nicht aufgenommen. Im Insolvenzverfahren widersprach er zunächst den vom FA zur Insolvenztabelle angemeldeten Forderungen, nahm seinen Widerspruch jedoch im weiteren Verlauf wieder zurück. Ein eigener Widerspruch des Klägers als Geschäftsführer der GmbH gegen die vom FA zur Insolvenztabelle angemeldeten Forderungen wurde im Laufe des Insolvenzverfahrens nicht erhoben. Deshalb wurden die vom FA angemeldeten Forderungen am 3. Juni 2014 widerspruchslos zur Insolvenztabelle festgestellt. Das Klageverfahren 10 K 3725/12 wurde von den Beteiligten übereinstimmend in der Hauptsache für erledigt erklärt.
- 9 Aus einem Gutachten des vorläufigen Insolvenzverwalters der GmbH vom 18. November 2013 geht hervor, dass von der GmbH ab 2010 konstant Umsätze von rd. 500.000 € erzielt worden waren. Ausweislich des Gutachtens hatte die GmbH vermutlich Mitte 2012 ihre sämtlichen Vermögenswerte sowie das Personal auf die Firma ... GmbH (Q-GmbH), deren Gesellschafter-Geschäftsführer ebenfalls der Kläger war, übertragen und ihren Geschäftsbetrieb zum 30. Juni 2012 eingestellt. Die Q-GmbH nutzt seither die zuvor von der GmbH genutzten Räumlichkeiten und bietet dasselbe Sortiment an. Die GmbH hatte zum Zeitpunkt des Insolvenzeintritts außer Steuerschulden lediglich weitere Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten in Höhe von rd. 26.000 €. Den Verbindlichkeiten stand eine offene Restforderung gegenüber der Q-GmbH in Höhe von rd. 171.000 € aus der Veräußerung des Inventars sowie aller vorhandenen Waren und Vermögenswerte gegenüber, deren Realisierbarkeit aus Sicht des Insolvenzverwalters aufgrund der schwachen Bonität der Q-GmbH allerdings zweifelhaft erschien. Jedoch war ausweislich der Buchführungsunterlagen der GmbH ein Anteil von 130.000 € des Kaufpreises für den auf die Q-GmbH übertragenen Warenbestand an die GmbH bezahlt worden. Die materielle Insolvenzreife der GmbH trat spätestens Ende 2012 ein.
- 10 Mit Schreiben vom 9. Januar 2013 teilte das FA dem Kläger unter Hinweis auf § 69 i.V.m. §§ 34, 35 der Abgabenordnung (AO), die bestehenden Steuerrückstände der GmbH und die bisher erfolglos gebliebenen Beitreibungsversuche mit, dass derzeit geprüft werde, ob und ggf. inwieweit der Kläger in Haftung zu nehmen sei. Zugleich forderte das FA den Kläger auf, Angaben dazu zu machen, in welchem Umfang im Haftungszeitraum zur Tilgung der Verbindlichkeiten ausreichende Mittel vorhanden gewesen und ob bzw. inwieweit damit anteilig Steuerschulden beglichen worden seien. Der Kläger reagierte darauf nicht.
- 11 Das FA nahm den Kläger durch Bescheid vom 27. März 2013 nach § 69 i.V.m. §§ 34, 35 AO für die vom FA zur Tabelle angemeldeten Steuerforderungen und Säumniszuschläge in Haftung.
- 12 Mit seinem Einspruch gegen den Haftungsbescheid machte der Kläger im Wesentlichen Einwendungen gegen die Richtigkeit der gegenüber der GmbH ergangenen Steuerbescheide geltend.
- 13 Nachdem das FA die Q-GmbH mit Bescheid vom 14. November 2014 nach § 75 AO für die rückständige Umsatzsteuer der GmbH für Juli 2012 in Haftung genommen hatte, verringerte es die gegenüber dem Kläger festgesetzte Haftungssumme mit Einspruchsentscheidung vom 17. November 2014 um insgesamt 56.213,49 € auf 48.954,08 € und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück.
- 14 Mit seiner Klage (Aktenzeichen 10 K 3671/14) machte der Kläger Einwendungen gegen die Höhe der

Körperschaftsteuer für das Jahr 2010 geltend. Gegen die dem Haftungsbescheid zugrunde liegende Körperschaftsteuerfestsetzung für 2010 sei seinerzeit von der GmbH Klage erhoben worden. Aus nicht erklärlichen Gründen habe der Insolvenzverwalter seine ursprünglichen Einwendungen gegen die festgesetzten Steuerschulden zurückgenommen, ohne dass sich der Kläger hiergegen habe zur Wehr setzen können. Weder im Insolvenzverfahren noch im Klageverfahren der GmbH (10 K 3725/12) habe eine Überprüfung der angeblichen Körperschaftsteuerforderung für das Jahr 2010 stattgefunden.

- 15** Im Haftungszeitraum hätten dem Kläger zudem keinerlei Mittel der GmbH zur Verfügung gestanden, um deren Betriebssteuern zu begleichen. Der Möglichkeit des Bestehens einer größeren Steuerschuld der GmbH für 2010 habe sich der Kläger erst zu einem Zeitpunkt gegenüber gesehen, als die GmbH ihren Geschäftsbetrieb völlig eingestellt gehabt und über keinerlei Mittel zu deren Begleichung mehr verfügt habe.
- 16** Des Weiteren sei der subjektive Tatbestand einer Inhaftungnahme ebenfalls nicht erfüllt, da dem Kläger weder Vorsatz noch grobe Fahrlässigkeit vorgeworfen werden könnten. Mit einer Körperschaftsteuernachzahlung für 2010 aufgrund einer Betriebsprüfung habe er nicht rechnen können. Bis zur Geschäftsaufgabe zum 30. Juni 2012 habe keine fällige Steuerschuld der GmbH bestanden, da der zu diesem Zeitpunkt bereits ergangene und von der GmbH mit dem Einspruch angefochtene Körperschaftsteuerbescheid für 2010 wegen ernstlicher Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit von der Vollziehung ausgesetzt gewesen sei. Der Kläger habe daher davon ausgehen dürfen, dass die Körperschaftsteuerschuld 2010 keinen Bestand haben werde.
- 17** Das FG wies die Klage 10 K 3671/14 mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 625 veröffentlichten Urteil ab. Es entschied, der angefochtene Haftungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung sei rechtmäßig. Die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme des Klägers nach § 69 Satz 1 AO auf erster Stufe lägen vor. Gemäß § 166 AO seien dem Kläger Einwendungen gegen die widerspruchlos zur Insolvenztabelle festgestellten Forderungen des FA im Haftungsverfahren abgeschnitten. Das FG verwies zur weiteren Begründung u.a. auf die Urteile des FG München vom 10. März 2016 14 K 2710/13 (EFG 2016, 1931, Az. des Bundesfinanzhofs --BFH--: XI R 9/16) sowie des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 4. Juli 2016 2 K 203/16 (EFG 2016, 1766, Az. des BFH: VII R 25/16). Die weiteren Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme des Klägers nach § 69 Satz 1 AO seien ebenfalls erfüllt.
- 18** Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung der §§ 69, 166 AO. Er macht geltend, er sei nicht gemäß § 166 AO mit seinen Einwendungen gegen die Körperschaftsteuerfestsetzung für das Jahr 2010, die er weiter verfolgt, ausgeschlossen. Der Widerspruch des Insolvenzschuldners im Insolvenzverfahren habe zunächst keine Wirkung auf das Insolvenzverfahren und keine praktische Bedeutung. An einem Prozess gegen den Insolvenzschuldner habe in der Regel niemand ein Interesse. Der Prozess koste lediglich Geld und habe für das Insolvenzverfahren nur eine untergeordnete Bedeutung. Die Entscheidung des Insolvenzverwalters, der Forderungsanmeldung des FA nicht zu widersprechen, habe allenfalls praktische Gründe gehabt. Eine genauere rechtliche Überprüfung habe er mit großer Wahrscheinlichkeit nicht vorgenommen. Der Zweck des § 166 AO greife deshalb nicht.
- 19** § 166 AO schränke außerdem die Rechte des Dritten nicht unerheblich ein. Eine erweiternde Auslegung sei deshalb ebenso problematisch wie die Verlagerung der rechtlichen Überprüfung in das dafür eigentlich nicht vorgesehene Insolvenzverfahren.
- 20** Sei die Auffassung des FG zutreffend, müssten zukünftig sämtliche gesetzliche Vertreter des Insolvenzschuldners für diesen Widersprüche erklären, um zu vermeiden, vom FA in Haftung genommen zu werden. Dass dies im Insolvenzverfahren kontraproduktiv sei, liege auf der Hand.
- 21** Außerdem habe das FG § 69 AO unzutreffend angewandt. Selbst wenn man mit dem FG von einer Pflicht des Klägers ausgehe, vorausschauend Mittel zurückzubehalten, gehe die Auffassung des FG zu weit, der Kläger habe seit dem 22. Februar 2010 Mittel für die Bezahlung der Körperschaftsteuer 2010 zurückbehalten müssen. Niemand habe im Februar 2010 vorhersehen können, wie hoch die Körperschaftsteuer des Jahres 2010 sein werde. Außerdem habe sich der Kläger zu diesem Zeitpunkt in dem Rechtsirrtum befunden, dass sich die steuerlichen Ergebnisse der Prüfung im Prinzip nicht ändern würden.
- 22** Soweit das FG seine Klageabweisung auf den Körperschaftsteuerbescheid vom 25. Oktober 2011 stütze, laute dieser nur auf 33.618 €. Bei Aufgabe der Geschäftstätigkeit Mitte 2012 habe der Kläger nicht damit rechnen müssen, dass (erst) durch Bescheid vom 17. Oktober 2012 die Körperschaftsteuer auf 41.811 € erhöht werden würde. Jedenfalls im Hinblick auf den Bescheid vom 17. Oktober 2012 sei nicht festgestellt, dass noch Mittel vorhanden waren, mit denen die Steuerschuld hätte beglichen werden können. Dies sei rechtsfehlerhaft. Außerdem habe das FG unter

Verstoß gegen § 96 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 162 Abs. 1 Satz 2 AO und die Sachaufklärungspflicht des § 76 FGO nicht alle Erkenntnisquellen ausgeschöpft. Aus dem Gutachten vom 18. November 2013 ergebe sich, dass der Betrieb der GmbH zum 30. Juni 2012 eingestellt gewesen sei. Die angebliche weitere Kaufpreisforderung der GmbH gegen die Q-GmbH sei im Oktober 2012 nicht existent oder realisierbar gewesen. Die GmbH habe bis 30. Juni 2012 sämtliche Mittel verausgabt gehabt.

- 23 Drittens habe das FG zu Unrecht angenommen, dass die vom FG bejahten Pflichtverletzungen grob fahrlässig erfolgt seien. Jedenfalls bei der Körperschaftsteuer indiziere die Pflichtwidrigkeit nicht diesen Schuldvorwurf. Die Ermittlung der Körperschaftsteuer sei relativ kompliziert und die festgesetzten Steuern hätten ganz erheblich geschwankt. Daher habe das FA auch sein Auswahlermessen nicht richtig ausgeübt.
- 24 Der Kläger beantragt, die angefochtene Vorentscheidung, den Haftungsbescheid vom 27. März 2013 und die Einspruchsentscheidung vom 17. November 2014 ersatzlos aufzuheben.
- 25 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 26 Es verteidigt die angefochtene Vorentscheidung und verweist bezüglich § 166 AO ergänzend auf das BFH-Urteil vom 16. Mai 2017 VII R 25/16 (BFHE 257, 515, BStBl II 2017, 934).
- 27 Der Einwand des Klägers zum zeitlichen Ablauf greife nicht durch, weil der Kläger seine Mitwirkungspflicht verletzt habe, indem er keine Angaben zu den liquiden Mitteln der GmbH und deren Verwendung gemacht habe. Die Steuerschulden der GmbH hätten hieraus beglichen werden können. Auch die gerügten Verfahrensfehler lägen daher nicht vor; das FG sei aufgrund der Verletzung der Mitwirkungspflicht durch den Kläger nicht zu weiterer Sachverhaltsaufklärung verpflichtet gewesen.
- 28 Die Pflichtverletzungen habe der Kläger, wie der Geschehensablauf zeige, aus Sicht des FA vorsätzlich begangen. Die Gewährung von Aussetzung der Vollziehung (AdV) könne den Kläger nicht entlasten. Außerdem habe der Kläger seine Mitwirkungspflichten verletzt. Das FA habe auch sein Auswahlermessen richtig ausgeübt.
- 29 Mit Schreiben vom 8. August 2018 haben die Prozessbevollmächtigten des Klägers erklärt, sie legten das Mandat nieder.

Entscheidungsgründe

II.

- 30 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a 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.
- 31 Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger für die vom FA zur Insolvenztabelle angemeldeten und widerspruchslos festgestellten Steuerforderungen haftet. Der Kläger hat es pflichtwidrig unterlassen, die widerspruchslos zur Tabelle angemeldeten Steuerforderungen rechtzeitig zu erfüllen (1.). Die Pflichtwidrigkeit des Verhaltens indiziert den Schuldvorwurf (2.). Die erforderliche Kausalität liegt vor (3.). Mit seinen materiellen Einwendungen gegen die Körperschaftsteuer 2010 ist der Kläger gemäß § 166 AO ausgeschlossen (5.).
- 32 1. Wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner), kann nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden.
- 33 a) 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.
- 34 b) Dies hat das FG im Streitfall zu Recht bejaht, indem es angenommen hat, dass der Kläger als gesetzlicher Vertreter der GmbH pflichtwidrig die hier streitigen Steuerforderungen nicht rechtzeitig erfüllt hat.
- 35 2. Ebenfalls zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass eine objektive Pflichtwidrigkeit den gegenüber dem Geschäftsführer --hier dem Kläger-- zu erhebenden Schuldvorwurf indiziert (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).

- 36** a) Dies gilt --anders als der Kläger meint-- auch bei der nicht rechtzeitigen Entrichtung der Körperschaftsteuer (vgl. BFH-Urteile vom 4. Dezember 2007 VII R 18/06, BFH/NV 2008, 521, unter II.1., Rz 13; vom 27. September 2017 XI R 9/16, BFHE 259, 221, BStBl II 2018, 515, Rz 9 und 24; BFH-Beschluss vom 2. November 2007 VII B 72/07, juris, Rz 8).
- 37** b) Die vom Kläger vorgetragene Argumente rechtfertigen keine andere Beurteilung.
- 38** aa) Zwar können besondere, vom Kläger glaubhaft zu machende Gründe im Einzelfall die Pflichtverletzung entschuldigen oder nur den Vorwurf leichter Fahrlässigkeit rechtfertigen (vgl. BFH-Urteil vom 23. September 2008 VII R 27/07, BFHE 222, 228, BStBl II 2009, 129, unter II.2., Rz 23).
- 39** bb) Das FG hat allerdings in seinem Urteil (juris, Rz 54 ff.) ausgeführt, dass Gründe für ein fehlendes Verschulden des Klägers insoweit nicht erkennbar seien. Insbesondere könne sich der Kläger nicht damit exkulpieren, dass er nicht gewusst habe, dass sich Steuerschulden für die GmbH ergeben würden, für deren Erfüllung er Vorsorge hätte treffen müssen. Aufgrund des Bescheids vom 25. Februar 2011 über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2007 in Höhe von 0 € habe sich der Kläger als Geschäftsführer der GmbH mit den daraus für die GmbH resultierenden steuerlichen Folgen --auch soweit diese die Folgejahre betrafen-- und den mit diesen verbundenen Pflichten seines Amtes vertraut machen und diesbezüglich im Zweifelsfall selbst aktiv fachkundigen Rat einholen müssen. Mit einer künftigen Steuerschuld der GmbH aufgrund des Wegfalls des Verlustvortrags habe er danach bereits bei Erlass des Verlustfeststellungsbescheids 2007 rechnen müssen.
- 40** cc) Diese Würdigung des FG ist aufgrund der vom FG festgestellten Tatsachen möglich und verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze; sie bindet daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO den Senat (vgl. zur eingeschränkten Überprüfung im Revisionsverfahren BFH-Beschluss vom 18. Januar 2008 VII B 63/07, BFH/NV 2008, 754, unter II., Rz 5 und 7, m.w.N.).
- 41** dd) Es ist auch --entgegen dem Vorbringen der Revision-- unschädlich, dass das FG weiter angenommen hat, spätestens mit der Bekanntgabe des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2010 vom 25. Oktober 2011, aus welchem sich eine Steuerfestsetzung in Höhe von 33.618 € ergab, wäre ein etwaig zuvor bestehender entschuldbarer Rechtsirrtum des Klägers über die Entstehung einer Steuerschuld der GmbH und seine diesbezüglichen steuerlichen Pflichten jedenfalls beseitigt worden, ohne darauf einzugehen, dass dieser Betrag erst durch Änderungsbescheid vom 17. Oktober 2012 auf 41.811 € erhöht wurde, wofür der Kläger ebenfalls in Haftung genommen wird. Erstens indiziert auch insoweit die Pflichtwidrigkeit das Verschulden und zweitens hat das FG bereits aus dem Ergehen des auf 0 € lautenden Verlustfeststellungsbescheids 2007 vom 25. Februar 2011, der später nicht mehr geändert wurde, abgeleitet, dass sich der Kläger nicht exkulpieren könne.
- 42** 3. Das FG hat auch zutreffend angenommen, dass das Verhalten des Klägers --anders als die Revision meint-- adäquat kausal für den Vermögensschaden des Fiskus war. Der Einwand des Klägers, der GmbH hätten bei Fälligkeit keine Mittel zur Tilgung der Steuerforderungen mehr zur Verfügung gestanden, greift nicht durch.
- 43** a) Grundsätzlich setzt die Haftung nach den §§ 34, 69 AO wegen ihres Schadensersatzcharakters voraus, dass zwischen der Pflichtverletzung und dem mit dem Haftungsanspruch geltend gemachten Schaden eine adäquate Kausalität besteht; eine Haftung kommt dann in Betracht, wenn zwischen der Pflichtverletzung und dem Steuerausfall als dem auszugleichenden Schaden ein adäquater Kausalzusammenhang besteht (vgl. BFH-Urteile vom 6. März 2001 VII R 17/00, BFH/NV 2001, 1100, unter II.1., Rz 19; in BFH/NV 2008, 521, unter II.2.a aa, Rz 16), wobei solche Pflichtverletzungen für den Erfolg ursächlich sind, die allgemein oder erfahrungsgemäß geeignet sind, den Erfolg zu verursachen (vgl. BFH-Urteile vom 17. November 1992 VII R 13/92, BFHE 170, 295, BStBl II 1993, 471, unter II.2.c aa, Rz 16; in BFHE 223, 303, BStBl II 2009, 342, unter II.2., Rz 10).
- 44** b) Der erforderliche Kausalzusammenhang ist insbesondere nicht gegeben, wenn der Steuerausfall als Vermögensschaden des Fiskus mangels ausreichender Zahlungsmittel und vollstreckbaren Vermögens des Steuerpflichtigen unabhängig davon eingetreten ist, ob Steueranmeldungen fristgerecht eingereicht und die geschuldeten Steuerbeträge innerhalb der gesetzlich hierfür bestimmten Fristen entrichtet worden sind (vgl. BFH-Urteile vom 19. September 2007 VII R 39/05, BFH/NV 2008, 18, unter II.2.a aa, Rz 13; vom 26. Januar 2016 VII R 3/15, BFH/NV 2016, 893, Rz 13; BFH-Beschluss vom 11. November 2015 VII B 57/15, BFH/NV 2016, 372, Rz 7).

- 45** c) Die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters einer GmbH beschränken sich allerdings nicht nur darauf, die im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuern vorhandenen Mittel anteilmäßig zur Befriedigung des Steuergläubigers und der anderen Gläubiger einzusetzen, sondern er ist bereits vor Fälligkeit der Steuern ganz allgemein verpflichtet, die Mittel des Steuerschuldners so zu verwalten, dass dieser zur pünktlichen Tilgung auch der erst künftig fällig werdenden Steuerschulden in der Lage ist (vgl. BFH-Urteile vom 5. Februar 1985 VII R 124/80, BFH/NV 1987, 2, unter 2.a, Rz 20; vom 9. Januar 1997 VII R 51/96, BFH/NV 1997, 324, unter 1.b, Rz 18).
- 46** aa) Welche Anforderungen an die einem Geschäftsführer obliegende Mittelvorsorgepflicht zu stellen sind, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab (vgl. BFH-Beschluss vom 25. April 2013 VII B 245/12, BFH/NV 2013, 1063, Rz 19). Von ihm ist zu verlangen, dass er vorausschauend plant und insbesondere in der Krise finanzielle Mittel zur Entrichtung der geschuldeten Steuern bereithält; vom Eintritt der Fälligkeit der Steuern ist diese Pflicht unabhängig (vgl. BFH-Urteil vom 26. September 2017 VII R 40/16, BFHE 259, 423, BFH/NV 2018, 304, Rz 11). Ein Geschäftsführer einer GmbH verletzt seine ihm gegenüber dem Steuergläubiger obliegenden Pflichten deshalb auch dann, wenn er sich durch Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger oder in sonstiger Weise schuldhaft außerstande setzt, künftig fällig werdende Steuerschulden, deren Entstehung ihm bekannt ist, zu tilgen (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 1987, 2, unter 2.a, Rz 20; in BFH/NV 1997, 324, Rz 23; vom 28. November 2002 VII R 41/01, BFHE 200, 482, BStBl II 2003, 337, unter II.2.b, Rz 15; vom 16. Dezember 2003 VII R 77/00, BFHE 204, 391, BStBl II 2005, 249, unter II.3.a, Rz 14). Dies gilt (auch) für Steuerforderungen, mit denen der Geschäftsführer rechnen muss (vgl. BFH-Urteil vom 23. April 2014 VII R 30/13, BFH/NV 2014, 1492, Rz 21 und 22) bzw. deren Entstehung absehbar ist (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1987, 2, unter 2.d, Rz 26; BFH-Beschluss in BFH/NV 2013, 1063, Rz 17).
- 47** bb) Die Anhängigkeit eines Antrages auf AdV und ein untätiges Abwarten des FA entheben den Vertreter nicht von seiner Pflicht, für die Erfüllung der Steueransprüche entsprechende Vorsorge zu treffen (vgl. BFH-Urteil vom 11. März 2004 VII R 19/02, BFHE 205, 335, BStBl II 2004, 967; FG München, Urteil vom 22. Februar 2010 14 K 3114/08, juris, Rz 24; Nacke, a.a.O., Rz 2.118, m.w.N.; Jatzke in Gosch, AO § 69 Rz 27).
- 48** cc) Entgegen der Auffassung der Revision gilt Gleiches, wenn das FA die der Haftung zugrunde liegenden Steuerbescheide von der Vollziehung ausgesetzt hat; solange die Verwaltung die streitigen Bescheide nicht aufhebt, muss mit einem negativen Ausgang des Verfahrens gerechnet werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 205, 335, BStBl II 2004, 967, Rz 14; BFH-Beschlüsse vom 4. Mai 1998 I B 116/96, BFH/NV 1998, 1460, unter II.3.c, Rz 17; vom 12. Mai 2000 I B 51/99, juris, Rz 9; Nacke, a.a.O., Rz 2.119, m.w.N.; Klein/Rüsken, AO, 13. Aufl., § 69 Rz 55; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rz 28a).
- 49** d) Ausgehend davon hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise im Streitfall einen Verstoß gegen die Mittelvorsorgepflicht bejaht.
- 50** aa) Das FG hat unter I.3.b bb (juris, Rz 48 ff.) der Urteilsgründe angenommen, bereits seit der Schlussbesprechung vom 22. Februar 2010, an der der Kläger persönlich teilgenommen habe, sei dem Grunde nach absehbar gewesen, dass künftig gegen die GmbH gerichtete Steueransprüche entstehen würden. Jedenfalls ab dem Erlass des auf 0 € lautenden Verlustfeststellungsbescheids für das Jahr 2007 am 25. Februar 2011 habe der Kläger für deren spätere Tilgung Sorge tragen und Gesellschaftsmittel zurücklegen müssen. Dass die Liquiditätssituation der GmbH dies nicht zugelassen hätte, sei angesichts des Gutachtens des Insolvenzverwalters vom 18. November 2013, wonach von der GmbH ab 2010 konstant Umsätze von rd. 500.000 € erzielt worden seien, nicht ersichtlich. Einen substantiierten Vortrag, aus welchen Gründen die GmbH ungeachtet dessen nicht in der Lage gewesen sein sollte, finanzielle Mittel zur Begleichung der bereits absehbaren künftigen Steuerschulden zurückzulegen, habe der Kläger nicht vorgebracht. Auch der Umstand, dass zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH im November 2013 außer Steuerschulden nahezu keine Verbindlichkeiten gegenüber Dritten vorhanden gewesen seien, indiziere, dass die GmbH im Zeitraum bis zur Aufgabe und Übertragung ihres Betriebs auf die Q-GmbH Ende Juni 2012 über die nötige Liquidität zur Bedienung der Verbindlichkeiten gegenüber anderen Schuldnern verfügt haben müsse. Offensichtlich habe der Kläger diese Verbindlichkeiten aus den vorhandenen Gesellschaftsmitteln erfüllt, ohne zumindest im gleichen Maße ebenso Mittel zur Begleichung der bereits zu diesem Zeitpunkt erkennbaren künftigen, aus den im Rahmen der Betriebsprüfung für 2003 bis 2007 getroffenen Prüfungsfeststellungen resultierenden Steuerschulden vorzuhalten. Soweit der Kläger das Vorhandensein ausreichender finanzieller Mittel der GmbH im Haftungszeitraum und insbesondere den Zufluss des in dem Gutachten des vorläufigen Insolvenzverwalters angesprochenen Kaufpreises in Höhe von 130.000 € bestreite, fehle es an einer entsprechenden Substantiierung seines Vortrags.
- 51** bb) Auch diese Würdigung aufgrund der festgestellten Tatsachen ist möglich, verstößt nicht gegen Denkgesetze

oder Erfahrungssätze und bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO). Auch der Umstand, dass AdV gewährt worden war, steht der Würdigung nicht entgegen (s.o. unter II.3.c cc).

- 52** e) Dies gilt --entgegen dem Vorbringen der Revision-- auch für den erst durch Änderungsbescheid vom 17. Oktober 2012 festgesetzten Differenzbetrag der Körperschaftsteuer 2010.
- 53** aa) Das FG hat zwar lediglich begründet, warum allerspätestens mit Ergehen des Körperschaftsteuerbescheids 2010 vom 25. Oktober 2011 für den Kläger ersichtlich war, dass die GmbH einer Körperschaftsteuernachforderung für 2010 in Höhe von 33.618 € ausgesetzt gewesen sei, für deren Erfüllung er Sorge hätte tragen müssen. Warum dies auch für den erst durch Änderungsbescheid vom 17. Oktober 2012 festgesetzten Mehrbetrag gilt, lässt sich dem Urteil nicht ausdrücklich entnehmen.
- 54** bb) Dies verhilft der Revision gleichwohl nicht zum Erfolg. Das FG hat nämlich außerdem zu Recht angenommen, dass, soweit der Kläger das Vorhandensein ausreichender finanzieller Mittel der GmbH im Haftungszeitraum bestreite, es an einer entsprechenden Substantiierung seines Vortrags fehlt.
- 55** (1) Für die in der Nichtverwendung vorhandener Mittel zur vollen oder anteiligen Befriedigung des FA liegenden Pflichtverletzung trägt, wie das FG zutreffend erkannt hat, das FA die objektive Beweislast (vgl. BFH-Urteil vom 8. Juli 1982 V R 7/76, BFHE 136, 194, BStBl II 1983, 249, Rz 9).
- 56** (2) Im Rahmen seiner Mitwirkungs- und Auskunftspflicht (vgl. dazu BFH-Urteil vom 11. Juli 1989 VII R 81/87, BFHE 157, 315, BStBl II 1990, 357) ist der Haftungsschuldner jedoch gehalten, Daten zur Mittelverwendung während des Haftungszeitraumes, zu dem Bestand an Eigen- und Fremdkapital der GmbH sowie zu Art und Umfang der Zahlungseingänge und Zahlungsausgänge, insbesondere insoweit als die Zahlungen zur Gläubigerbefriedigung gedient haben, beizubringen (vgl. BFH-Beschluss vom 8. Mai 2001 VII B 253/00, juris, Rz 13). Solange der Haftungsschuldner die vorgenannten Daten nicht selbst ermittelt oder vorlegt, kann das FA von seiner Schätzungsbefugnis Gebrauch machen (vgl. BFH-Urteile vom 25. Mai 2004 VII R 8/03, BFH/NV 2004, 1498; vom 26. Oktober 2011 VII R 22/10, BFH/NV 2012, 777, Rz 13, 23). Aufgrund der fehlenden Mitwirkung des Haftungsschuldners kann dem FA auch ein Schätzungsfehler nicht vorgeworfen werden; es ist vielmehr während dieser Zeit zu einer für den Haftungsschuldner ggf. nachteiligen Schätzung der Haftungssumme berechtigt (vgl. BFH-Beschlüsse vom 31. März 2000 VII B 187/99, BFH/NV 2000, 1322, unter II.3.b, Rz 21; vom 19. November 2012 VII B 126/12, BFH/NV 2013, 504, Rz 12).
- 57** (3) Da der Kläger nach den tatsächlichen Feststellungen des FG (juris, Rz 53) weder im Klageverfahren noch in dem vorausgegangenem Verwaltungsverfahren substantiierte Angaben zu der finanziellen Situation der GmbH im Zeitraum nach Abschluss der Betriebsprüfung im Februar 2010 gemacht hat, durfte das FA auf Seite 3 der Einspruchsentscheidung vom 17. November 2014 zu Lasten des Klägers davon ausgehen, dass die Liquiditätssituation der GmbH es dem Kläger ermöglicht hätte, sämtliche Steuerschulden zu bezahlen, das heißt auch die mit Bescheid vom 17. Oktober 2012 (und damit vor Ende des Haftungszeitraums) höher festgesetzte Körperschaftsteuer für das Jahr 2010, bzw. ausreichende Mittel zu deren vollständiger Bezahlung zurückzulegen. Soweit der Kläger sowohl im Klageverfahren als auch im Revisionsverfahren anderes vorträgt, hätte es ihm obliegen, dazu bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG Aufzeichnungen und Belege beizubringen. Dies ist jedoch seitens des Klägers nicht geschehen.
- 58** cc) Soweit der Kläger dazu mit der Revision weiter vorbringt, das FG habe unter Verstoß gegen § 96 FGO i.V.m. § 162 AO das Gutachten des vorläufigen Insolvenzverwalters außer Acht gelassen, trifft es zwar zu, dass auch bei einer --dem Grunde nach berechtigten-- Schätzung der Tilgungsquote das FG gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 Abs. 1 Satz 2 AO verpflichtet ist, sämtliche bekannten Umstände, insbesondere ein Insolvenzgutachten, im Rahmen der Schätzung zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 20. Mai 2014 VII R 12/12, BFH/NV 2014, 1353, Rz 13). Dies haben jedoch sowohl das FA als auch das FG getan. FA und FG haben daraus lediglich andere Schlüsse gezogen als der Kläger. Das FG hat angenommen, dass sich aus dem Gutachten des vorläufigen Insolvenzverwalters vom 18. November 2013, nach dem die GmbH ab 2010 konstant Umsätze von rd. 500.000 € erzielt habe und von der Q-GmbH an die GmbH ein Anteil vom Kaufpreis in Höhe von 130.000 € bezahlt worden sei, hinreichende Anhaltspunkte für vorhandene Gesellschaftsmittel ergeben. Deshalb habe es dem Kläger obliegen, diese Annahme durch substantiierte Angaben und geeignete Belege zu widerlegen, was nicht geschehen sei.
- 59** 4. Soweit die Revision pauschal rügt, das Auswahlermessen sei unrichtig ausgeübt, sind Rechtsfehler der angefochtenen Vorentscheidung nicht erkennbar.

- 60** 5. Das FG hat schließlich 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.
- 61** 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.
- 62** 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 in BFHE 257, 515, BStBl II 2017, 934 und in BFHE 259, 221, BStBl II 2018, 515, denen er auch insoweit folgt.
- 63** c) Nichts anderes ergibt sich im Streitfall daraus, dass die GmbH bereits Klage wegen Körperschaftsteuer 2010 erhoben hatte.
- 64** aa) Bleibt die angemeldete Forderung im Prüfungstermin (§ 176 der Insolvenzordnung --InsO--) unbestritten, ist ein vom Insolvenzschuldner eingeleitetes Klageverfahren durch die widerspruchslose Feststellung zur Insolvenztabelle in der Hauptsache erledigt (vgl. BFH-Beschluss vom 14. Mai 2013 X B 134/12, BFHE 240, 534, BStBl II 2013, 585, Rz 20, m.w.N.). Entsprechend haben die Beteiligten das Klageverfahren 10 K 3725/12 auch tatsächlich in der Hauptsache für erledigt erklärt. Die Feststellung zur Insolvenztabelle, die als Steuerfestsetzung wirkt, ist dadurch unanfechtbar i.S. des § 166 AO geworden; sie ist mit einem förmlichen Rechtsbehelf (Einspruch, Klage, Nichtzulassungsbeschwerde, Revision) nicht mehr anfechtbar (vgl. BFH-Urteil in BFHE 259, 221, BStBl II 2018, 515, Rz 35).
- 65** bb) Widerspricht hingegen der Insolvenzschuldner der Forderungsanmeldung des FA (§ 174 InsO) gemäß § 178, § 184 InsO, liegen Steuerbescheide als vollstreckbare Schuldtitel vor, so dass nach § 184 Abs. 2 Satz 1 InsO in der seit 1. Juli 2007 geltenden Fassung des Gesetzes zur Vereinfachung des Insolvenzverfahrens (BGBl I 2007, 509) der Insolvenzschuldner nach seinem Widerspruch das Verfahren aufnehmen muss (vgl. BFH-Beschluss vom 15. März 2013 VII B 49/12, BFH/NV 2013, 1451, Rz 7; BFH-Urteil vom 16. September 2015 XI R 47/13, BFH/NV 2016, 428, Rz 31; Leipold, Deutsche Steuer-Zeitung 2012, 103, 112). Auch in diesem Fall wird die materielle Rechtmäßigkeit der Primärschuld gegenüber dem Insolvenzschuldner geklärt, der dabei Einwendungen vorbringen kann.
- 66** d) Ausgehend davon ist der Kläger im vorliegenden Haftungsverfahren gehindert, Einwendungen gegen die Höhe der vom FA angemeldeten und widerspruchslos festgestellten Forderungen zu erheben.
- 67** Der Kläger hatte durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens seine Befugnis, für die GmbH zu handeln, nicht verloren (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 26. Januar 2006 IX ZR 282/03, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht 2006, 260, Rz 6 f.; BFH-Urteil in BFHE 259, 221, BStBl II 2018, 515, Rz 39, m.w.N.). Als gesetzlicher Vertreter der GmbH (§ 35 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung) hat er weder der Forderungsanmeldung des FA namens der GmbH widersprochen noch namens der GmbH das Klageverfahren der GmbH als widersprechende Insolvenzschuldnerin aufgenommen; dadurch hat er es zugelassen, dass sich die Klage der GmbH in der Hauptsache erledigte. Die Forderung wurde widerspruchslos in die Insolvenztabelle eingetragen und damit i.S. des § 166 AO unanfechtbar festgesetzt. Die materielle Rechtmäßigkeit der Steuerforderungen wurde nur aufgrund des unterlassenen Widerspruchs und der unterlassenen Aufnahme des Klageverfahrens namens der GmbH nicht im Klageverfahren 10 K 3725/12 geklärt.
- 68** e) Da der Kläger die Möglichkeit hatte, mit seinen Einwendungen gegen seine Haftung vor Gericht gehört zu werden, ist seine Haftung verfassungsgemäß (vgl. dazu Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 29. November 1996 2 BvR 1157/93, BStBl II 1997, 415, Rz 28, m.w.N.; Krumm, Steuer und Wirtschaft 2012, 329, 331 ff., 333).
- 69** 6. Die vom Kläger gerügten Verstöße gegen § 76 FGO sind nicht hinreichend dargelegt.
- 70** a) Es fehlt bereits die substantiierte Darlegung (vgl. zu deren Erforderlichkeit BFH-Urteil vom 4. Mai 2011 II R 55/09, BFH/NV 2011, 1702, Rz 9, m.w.N.), inwiefern die angefochtene Vorentscheidung --ausgehend von der materiell-rechtlichen Auffassung des FG-- auf der unterlassenen Beweiserhebung beruhen könne und was das voraussichtliche Ergebnis der Beweisaufnahme gewesen wäre.

- 71** b) Da es sich bei der Rüge, das FG habe seine Pflicht zur Aufklärung des Sachverhalts (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) verletzt, um einen verzichtbaren Verfahrensfehler handelt (§ 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung), fehlt außerdem der erforderliche Vortrag, dass die Verletzung der betreffenden Verfahrensvorschrift in der Vorinstanz gerügt wurde (vgl. BFH-Urteil vom 14. November 2012 XI R 8/11, BFH/NV 2013, 596, Rz 68, m.w.N.) oder weshalb ihm eine solche Rüge nicht möglich gewesen ist (vgl. BFH-Urteil vom 13. November 2014 III R 38/12, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2015, 584, Rz 31). Ausweislich der Niederschrift über die mündliche Verhandlung hat der fachkundig vertretene Kläger weder Beweisanträge gestellt noch das Unterlassen einer Beweisaufnahme gerügt.
- 72** 7. Trotz der Niederlegung des Mandats durch die bisherigen Prozessbevollmächtigten kann der Senat über die Sache entscheiden (vgl. BFH-Urteil vom 11. April 2013 V R 32/12, BFH/NV 2013, 1426, Rz 10); denn angesichts des beim BFH bestehenden Vertretungszwangs (§ 62 Abs. 4 FGO) wird die Mandatsniederlegung erst mit der Anzeige der Bestellung eines anderen Prozessbevollmächtigten wirksam (vgl. BFH-Beschlüsse vom 8. Oktober 2014 I B 197/13, BFH/NV 2015, 224, Rz 3; vom 10. November 2015 VII B 91/15, BFH/NV 2016, 219, Rz 3).
- 73** 8. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de