

**Titel:**

**Festsetzung von Biersteuer**

**Normenketten:**

AO § 191 Abs. 1

InsO § 129

StGB § 283c

FGO § 100 Abs. 1 S. 1

UStG § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2

**Leitsätze:**

1. Die steuerliche Pflicht zur Mittelvorsorge bereits vor Fälligkeit der Steuer betrifft allein die zukünftige Erfüllung entstandener Steueransprüche des Fiskus, nicht aber deren Begründung. Die unternehmerische Dispositionsfreiheit bleibt auch in Krisenzeiten grundsätzlich erhalten. (redaktioneller Leitsatz)
2. Der Geschäftsführer eines Brauereibetriebs ist nicht verpflichtet, in einer Krisensituation den auf die Biersteuer entfallenden Betrag aus den Verkaufserlösen abzuzweigen und ausschließlich zur Begleichung der Biersteuerschuld zurückzubehalten und zu verwenden. (redaktioneller Leitsatz)

**Schlagworte:**

Haftung, Geschäftsführer, Biersteuer, Steuerhaftung

**Rechtsmittelinstanz:**

BFH München, Urteil vom 29.08.2023 – VII R 47/20

**Weiterführende Hinweise:**

Revision zugelassen

**Fundstellen:**

ZInsO 2020, 2235

BeckRS 2020, 20375

DStRE 2021, 558

LSK 2020, 20375

**Tenor**

1. Der Bescheid vom 02. März 2016 und die Einspruchsentscheidung vom 31. März 2017 werden aufgehoben.
2. Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.
3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für den Kläger vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten des Klägers die Vollstreckung abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.
4. Die Revision wird zugelassen.

**Entscheidungsgründe**

I.

1

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit eines Bescheides, mit dem der Kläger für Biersteuerschulden einer GmbH in Anspruch genommen wurde.

2

Der Kläger ist seit dem 25. Juli 2019 der Liquidator der ...-Produktions GmbH (im Folgenden: Pproduktions GmbH), die mit Gesellschaftsvertrag vom 22. Juli 2010 gegründet worden war (...). Alleingesellschafterin ist

die ...-GmbH (...). Mit ihr bestand ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag. Zur ...-Gruppe gehörte außerdem die ...-Verwaltungs GmbH (...). Alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer aller drei Gesellschaften war der Kläger.

### 3

Der Produktions GmbH war eine Erlaubnis als Steuerlagerinhaber für Bier erteilt. Sie braute verschiedene Biersorten. Die dafür erforderlichen Rohstoffe erwarb sie von der herrschenden GmbH, an die sie das hergestellte Bier verkaufte. Im Rechtsverkehr nach außen trat nahezu ausschließlich die ...-GmbH auf, von der auch Zahlungen veranlasst wurden. Die Produktions GmbH verfügte über keine eigenen Kontoverbindungen. Wechselseitige Forderungen und Verbindlichkeiten wurden in das Verrechnungskonto eingestellt.

### 4

Bei der Produktions GmbH waren (...) Mitarbeiter beschäftigt. Die monatlichen Lohnkosten beliefen sich auf ca. (...) € brutto. Die Löhne wurden bis einschließlich November 2014 bezahlt. Die Verbindlichkeiten gegenüber der Stadtwerke Y GmbH, von der die Produktions GmbH Strom, Gas und Wasser bezog, betrugen zum 30. September 2014 (...) €. Am 8. Oktober 2014 und am 12. Dezember 2014 erfolgten Zahlungen an die Stadtwerke Y GmbH in Höhe von (...) € und (...) €.

### 5

Aufgrund der von der Produktions GmbH abgegebenen Steuererklärungen setzte das HZA u.a. folgende Biersteuern fest:

| Bescheid vom      | Monat          | Betrag in € | fällig am         |
|-------------------|----------------|-------------|-------------------|
| 13. Oktober 2014  | September 2014 | ...         | 20. Oktober 2014  |
| 11. November 2014 | Oktober 2014   | ...         | 20. November 2014 |
| 9. Dezember 2014  | November 2014  | ...         | 20. Dezember 2014 |
| 13. Januar 2015   | Dezember 2014  | ...         | 20. Januar 2015   |

### 6

Mit Schreiben vom 4. Dezember 2014 beantragte die Produktions GmbH Stundung der Biersteuer für September 2014 bis zum 15. Dezember 2014. Die Vollstreckungsstelle teilte der Produktions GmbH mit, dass der Zahlungseingang bis zum 20. Dezember 2014 erwartet werde. Die Zahlung der Biersteuer für September 2014 nebst entstandener Säumniszuschläge von (...) € erfolgte am 15. Dezember 2014.

### 7

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2014 teilte die Produktions GmbH der Vollstreckungsstelle mit, dass die Verhandlungen über einen Kreditrahmen noch nicht abgeschlossen seien. Sie bat um Stundung der Biersteuer für Oktober bis 22. Dezember 2014. Die Vollstreckungsstelle erklärte sich damit am 16. Dezember 2014 einverstanden. Die Zahlung der Biersteuer für Oktober 2014 und der entstandenen Säumniszuschläge von (...) € wurde am 19. Dezember 2014 angewiesen und ging am 23. Dezember 2014 beim HZA ein. Für die Begleichung der am 20. Dezember 2014 fälligen Biersteuer für November 2014 und der sonstigen fälligen Verbindlichkeiten waren keine ausreichenden Mittel mehr vorhanden. Auch die Biersteuer für Dezember 2014 blieb unbezahlt.

### 8

Am 30. Dezember 2014 beantragte die Produktions GmbH die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen. Der Antrag wurde mit Zahlungsunfähigkeit begründet. Am 2. Januar 2015 ordnete das Amtsgericht Y die vorläufige Insolvenzverwaltung an und bestimmte, dass Verfügungen der Gesellschaft nur mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam sind. Das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft wurde durch Beschluss des Amtsgerichts Y vom 1. März 2015 (Az. ...) eröffnet und durch Beschluss vom 15. Oktober 2018 nach Schlussverteilung aufgehoben.

### 9

Zeitgleich mit der Produktions GmbH stellten auch die ...-GmbH und die ...-Verwaltungs GmbH Anträge auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen. Die Insolvenzverfahren wurden jeweils durch Beschluss des Amtsgerichts Y vom 1. März 2015 (Az. ... und ...) eröffnet.

### 10

Gegen die Steuerforderung für den Monat November 2014 erklärte das HZA die Aufrechnung mit einem Betrag in Höhe von (...) €. Offen blieb damit eine Biersteuer für November 2014 in Höhe von (...) €. Für

diesen Betrag und für Säumniszuschläge in Höhe von (...) € nahm das HZA den Kläger mit Bescheid vom 2. März 2016 gemäß § 191 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 69 AO in Haftung.

#### 11

Der Kläger bezahlte den Haftungsbetrag am 25. April 2016.

#### 12

Der gegen den Bescheid vom 2. März 2016 gerichtete Einspruch des Klägers vom 9. März 2016 war hinsichtlich der Haftung für Säumniszuschläge erfolgreich; im Übrigen wurde er als unbegründet zurückgewiesen. Auf die Einspruchsentscheidung vom 31. März 2017, zugestellt am 10. April 2017, wird verwiesen.

#### 13

Seine Klage vom 10. Mai 2017 begründet der Kläger im Wesentlichen damit, dass das HZA die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) verkenne. Dieser gehe davon aus, dass eine Haftung des Geschäftsführers entfalle, wenn die Steuerforderung auch bei pflichtgemäßen Verhalten nicht beglichen worden wäre. Das HZA berücksichtige nicht, dass weitere offene Verbindlichkeiten bestanden hätten und eine Quotenhaftung in Betracht komme. Zum 30. September 2014 hätten Verbindlichkeiten gegenüber der Stadtwerke Y GmbH in Höhe von (...) € bestanden. Die offene Biersteuer stehe dazu in einem Verhältnis von nahe 1:4. Stelle man auf den Zeitpunkt 30. Dezember 2014 ab, ergebe sich eine Quote, die unter 1/6 liege. Die vom HZA geforderte Mittelvorsorgepflicht allein für die Biersteuer führte zu einer Benachteiligung der anderen Gläubiger, was u.a. strafrechtlich relevant sein könne.

#### 14

Der Kläger beantragt,

den Bescheid vom 02. März 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. März 2017 aufzuheben.

#### 15

Das HZA beantragt,

die Klage abzuweisen.

#### 16

Es verweist zur Begründung auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und weist ergänzend darauf hin, dass nach dem Urteil des BFH vom 20. Oktober 1987 VII R 6/84 die Verpflichtung bestehe, bereits bei der Entnahme aus dem Steuerlager sicherzustellen, dass die Steuer zum Fälligkeitszeitpunkt entrichtet werden könne. Diese Pflicht habe der Kläger bereits ab September 2014 nicht mehr erfüllt. Er habe nicht vorgetragen, welche Maßnahmen er ergriffen habe, damit die Biersteuer für den Monat November 2014 zum Fälligkeitszeitpunkt am 20. Dezember 2014 entrichtet werde. Sofern er bereits bei der Entnahme des Bieres im November 2014 aufgrund von Liquiditätsproblemen erkannt habe, dass die Biersteuer nicht rechtzeitig gezahlt werden könne, hätte er dafür sorgen müssen, dass bis zur Sicherung einer hinreichenden Liquidität kein Bier aus dem Steuerlager entnommen werde. Aus der vom Kläger vorgetragenen Entwicklung der Verbindlichkeiten bei der Stadtwerke Y GmbH ergebe sich, dass auch dieser Gläubiger seit Monaten nur anteilig befriedigt worden sei. Das Prinzip der anteiligen Tilgung sei bei Verbrauchsteuern nicht anwendbar. Die Insolvenzordnung (InsO) enthalte zwar mit den Anfechtungsregelungen nach §§ 129 ff InsO Regelungen zur Vermeidung einer Gläubigerbenachteiligung. Eine mögliche Anfechtung rechtfertige jedoch nach der Rechtsprechung des BFH keine Nichterfüllung steuerlicher Pflichten (Urteil vom 23. September 2008 VII R 27/07, BStBl II 2009, 129). Es sei auch nicht jede Gläubigerbegünstigung strafbar. Vielmehr müssten dazu die Voraussetzungen des § 283c des Strafgesetzbuches (StGB) vorliegen.

#### 17

Die Beteiligten haben ihr Einverständnis mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung erklärt (Schreiben des HZA vom 14. Juli 2017; Erklärung des Klägers vom 16. Juni 2020).

#### 18

Wegen der Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die eingereichten Schriftsätze sowie auf die vorgelegten Unterlagen und Akten verwiesen.

II.

**19**

Die Klage ist begründet. Der angefochtene Haftungsbescheid ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO).

**20**

1. Der Kläger haftet nicht für die von der Produktions GmbH für den Monat November 2014 geschuldete Biersteuer.

**21**

Wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet, kann nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Nach § 69 Satz 1 AO haften die in §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen, soweit (u.a.) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig erfüllt werden.

**22**

Der Kläger gehört zwar zum Kreis der möglichen Haftungsschuldner für Steuerforderungen gegen die Produktions GmbH; er erfüllt aber die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 69 AO nicht.

**23**

a) Als gesetzlicher Vertreter der Produktions GmbH hatte der Kläger gemäß § 34 Abs. 1 AO i.V.m. § 35 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) deren steuerliche Pflichten zu erfüllen, insbesondere dafür zu sorgen, dass die Steuern zum Fälligkeitszeitpunkt entrichtet werden. Die dazu erforderlichen Mittel wurden zwar von der der Alleingesellschafterin ...-GmbH verwaltet; als gesetzlicher Vertreter dieser herrschenden GmbH konnte der Kläger aber über die für die Produktions GmbH verwalteten Mittel verfügen (§ 35 AO).

**24**

b) Der Kläger hat die Pflicht, die Biersteuer für den Monat November 2015 bei Fälligkeit am 20. Dezember 2014 zu entrichten, objektiv verletzt. Dies ist ihm aber nicht vorzuwerfen, weil zu diesem Zeitpunkt keine ausreichenden Mittel mehr vorhanden waren. Dies lag u.a. daran, dass die Löhne für November 2014 ausbezahlt und am 15. und 19. Dezember 2014 bereits früher fällig gewordene Steuerverbindlichkeiten in Höhe von (...) € (Biersteuer für September 2014) und (...) € (Biersteuer für Oktober 2014) zur Zahlung angewiesen wurden. Wenige Tage später am 30. Dezember 2014 musste die Produktions GmbH die Eröffnung des Insolvenzverfahrens wegen Zahlungsunfähigkeit beantragen. Anhaltspunkte dafür, dass der Insolvenzantrag verspätet gestellt wurde, gab es lt. dem Bericht des Insolvenzverwalters vom 30. April 2015 nicht.

**25**

c) Der Kläger hat seine Pflichten als Geschäftsführer nicht dadurch verletzt, dass er nach Fälligkeit der streitgegenständlichen Biersteuer für November 2014 die nicht zur Befriedigung aller Gläubiger ausreichenden Mittel ungleichmäßig (zu Lasten des Steuergläubigers) ausgekehrt hat. Denn es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass ab dem Fälligkeitszeitpunkt am 20. Dezember 2014 überhaupt noch Zahlungen erfolgt sind. Die von den Beteiligten aufgeworfene Frage, ob der Grundsatz der anteiligen Tilgung bei Verbrauchsteuern zur Anwendung kommt, stellt sich deshalb aus Sicht des Senats nicht.

**26**

d) Die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters einer GmbH beschränken sich allerdings nicht nur darauf, die im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuern vorhandenen Mittel zur Befriedigung des Steuergläubigers 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 (BFH-Beschluss vom 29. August 2018 XI R 57/17, BFH/NV 2019, 7)

**27**

Welche Anforderungen an die einem Geschäftsführer obliegende Mittelvorsorgepflicht zu stellen sind, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. 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. 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. Dies gilt (auch) für Steuerforderungen, mit denen der Geschäftsführer rechnen muss bzw. deren Entstehung absehbar ist (BFH in BFH/NV 2019, 7).

## 28

Im laufenden Geschäftsbetrieb der ...-Gruppe war klar, dass jeweils am 20. eines Monats die im vorangegangenen Monat entstandene Biersteuer fällig werden wird (§ 15 Abs. 1 Satz 6 des Biersteuergesetzes - BierStG). Der Kläger musste auch bereits im Oktober 2014 damit rechnen, dass er die Biersteuer für November 2014 nicht rechtzeitig entrichten kann. Denn zum 30. September 2014 bestanden Verbindlichkeiten gegenüber der Stadtwerke Y GmbH in Höhe von (...) €. Hinzu kamen monatliche Personalkosten von ca. (...) € brutto und Biersteuerschulden aus den Monaten September und Oktober 2014 in einer Größenordnung von (...) €. Ihren Umsatz erwirtschaftete die Steuerschuldnerin ausschließlich aufgrund von Leistungen, die sie für die ...-GmbH zu internen Verrechnungspreisen erbrachte. Ein von dieser im Mai 2014 abgeschlossener Vertrag mit einem Großabnehmer sorgte zwar für eine Auslastung des Betriebs, der Erlös daraus blieb aber lt. dem Bericht des Insolvenzverwalters vom 30. April 2015 hinter den Herstellungskosten zurück.

## 29

Eine Pflicht, von der Entnahme des Bieres aus dem Steuerlager abzusehen, weil die dadurch entstehende Biersteuer voraussichtlich nicht entrichtet werden konnte, bestand nicht. Denn die steuerliche Pflicht zur Mittelvorsorge bereits vor Fälligkeit der Steuer betrifft allein die zukünftige Erfüllung entstandener Steueransprüche des Fiskus, nicht aber deren Begründung (BFH-Beschluss vom 7. September 2007 VII B 180/06, BFH/NV 2008, 16). Die unternehmerische Dispositionsfreiheit bleibt auch in Krisenzeiten grundsätzlich erhalten (BFH-Urteil vom 28. November 2002 VII R 41/02, BStBl II 2003, 337; Jatzke in Gosch, AO/FGO, 153. Lieferung, § 69 Rn. 28).

## 30

Vergleicht man die Bedienung der bereits fälligen Verbindlichkeiten, wurde das HZA gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt. Die fälligen Biersteuern für September und Oktober 2014 wurden ebenso wie die Gehälter für November 2014 vollständig bezahlt. Demgegenüber musste sich die Stadtwerke Y GmbH am 8. Oktober 2014 und 12. Dezember 2014 mit Teilzahlungen in Höhe von (...) € und (...) € zufriedengeben. Ein Spielraum für die Bildung von Rücklagen bestand bei der gegebenen Liquiditätslage nicht.

## 31

Der Kläger durfte zwar den Steuergläubiger nicht benachteiligen; eine Pflicht, Mittel ohne Rücksicht auf die bereits fälligen Forderungen der anderen Gläubiger zurückzuhalten, um die künftigen Biersteuerschulden vorrangig begleichen zu können, bestand jedoch nicht. Insbesondere war der Kläger in der bestehenden Krisensituation nicht verpflichtet, den auf die Biersteuer entfallenden Betrag aus den Verkaufserlösen abzuzweigen und ausschließlich zur Begleichung der Biersteuerschuld zurückzubehalten und zu verwenden.

## 32

Die vorliegende Situation ist nicht mit den Abzugssteuern (insbesondere Lohnsteuer) zu vergleichen, bei denen der Geschäftsführer erhöhte Sorgfaltspflichten zu beachten hat (so auch BFH-Urteil vom 9. November 1982 VII R 4/82, BFH/NV 1986, 264). Bei der vom Arbeitgeber abzuführenden Lohnsteuer handelt es sich um einen bei der Auszahlung des Lohns zurückbehaltenen Teil des Arbeitsentgelts der Arbeitnehmer, die selbst die Lohnsteuer schulden. Es handelt sich um Gelder des Arbeitnehmers, die der Arbeitgeber treuhänderisch einbehält und zur Tilgung der Steuerschuld des Arbeitnehmers an den Steuergläubiger abführt. Die Verbrauchsteuern sollen zwar wirtschaftlich den Verbraucher belasten, weshalb sie über den Preis auf den Abnehmer abgewälzt werden. Die Steuer schuldet aber nicht der Abnehmer, sondern der Steuerlagerinhaber selbst.

## 33

Der Streitfall ist auch nicht mit Sachverhalten vergleichbar, in denen dem Abgabenschuldner die Möglichkeit eingeräumt wird, den Verkaufserlös schon vor Zahlung der Abgaben realisieren zu können, indem das HZA durch Gewährung des Zahlungsaufschubs und die Freigabe der Ware vor Begleichung der Abgabenschuld auf die Sachhaftung verzichtet und es hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer zudem nach § 21 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) davon absieht, eine Sicherheit zu fordern, weil die zu entrichtende Steuer

nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG in voller Höhe als Vorsteuer abgezogen werden kann. In solchen Fällen ist der Abgabenschuldner nach der Rechtsprechung des BFH verpflichtet, die Abgaben am Fälligkeitstag vorrangig zu entrichten (BFH-Urteil vom 26. September 2017 VII R 40/16, BStBl II 2018, 772).

#### **34**

Die Biersteuer ist insoweit nicht mit der Einfuhrumsatzsteuer zu vergleichen. Zwar werden auch dem Biersteuerschuldner Zahlungsfristen für die mit der Überführung in den freien Verkehr entstandene Steuer eingeräumt, um die Steuerlast auf den Verbraucher abwälzen zu können. So ist die Biersteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 6 BierStG erst am 20. des auf die Steuerentstehung folgenden Monats fällig. Eine Entlastung des Unternehmens, wie sie bei einer entstandenen Einfuhrumsatzsteuer über den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG möglich ist, ist für die Biersteuer jedoch nicht vorgesehen. Dagegen sieht das Gesetz für den Steuergläubiger Möglichkeiten zur Sicherung der Biersteuer vor. So kann nach § 5 Abs. 1 Satz 4 BierStG eine Sicherheit verlangt werden, wenn - wie hier angesichts der verspäteten Entrichtung der Biersteuer in den Vormonaten - Anzeichen für eine Gefährdung der Steuer erkennbar sind. Außerdem ermöglicht § 76 AO den Zollbehörden, die der Sachhaftung unterliegenden verbrauchsteuerpflichtigen Waren zur Sicherung des Abgabeanpruchs zu beschlagnahmen. Vor diesem Hintergrund sind im Zusammenhang mit der Bereitstellung von Mitteln für künftig fällig werdende Biersteuerschulden keine höheren Anforderungen an den Geschäftsführer zu stellen wie bei der Umsatzsteuer, die ebenfalls als Preisbestandteil auf die Endverbraucher abgewälzt wird.

#### **35**

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

#### **36**

3. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.

#### **37**

4. Das Gericht entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO).