

Titel:

Gewerbesteuerschulden, Haftungsbescheid, Geschäftsführerhaftung, Entstehen des primärer Steueranspruchs, Erlöschen oder Erledigung durch Insolvenz der Steuerschuldnerin (verneint), Betriebsstätte, Zerlegungsregeln, unrichtige Buchführung (Erklärung zu geringer Einnahmen), Schätzung, Ermittlungsbericht der Steuerfahndung, bar vereinnahmte Mietzahlungen als Betriebseinnahmen, keine Betriebsausgaben wegen angeblicher Unterschlagung, verdeckte Gewinnausschüttung, Pflichtenkreis eines Geschäftsführers, Gewerbesteuer, Betriebsprüfung, aufschiebende Wirkung

Normenketten:

VwGO § 146, § 86 Abs. 1

AO § 191 Abs. 1, § 69 S. 1, § 34, § 49, § 124 Abs. 2, § 189 S. 3, § 158, § 162

GewStG §§ 4, 7, 18, 28 ff.

Schlagworte:

Gewerbesteuerschulden, Haftungsbescheid, Geschäftsführerhaftung, Entstehen des primärer Steueranspruchs, Erlöschen oder Erledigung durch Insolvenz der Steuerschuldnerin (verneint), Betriebsstätte, Zerlegungsregeln, unrichtige Buchführung (Erklärung zu geringer Einnahmen), Schätzung, Ermittlungsbericht der Steuerfahndung, bar vereinnahmte Mietzahlungen als Betriebseinnahmen, keine Betriebsausgaben wegen angeblicher Unterschlagung, verdeckte Gewinnausschüttung, Pflichtenkreis eines Geschäftsführers, Gewerbesteuer, Betriebsprüfung, aufschiebende Wirkung

Vorinstanz:

VG München, Beschluss vom 15.05.2026 – M 28 S 26.2222

Tenor

I. Die Beschwerde der Antragstellerin gegen den Beschluss des Verwaltungsgerichts München vom 15. Mai 2026 – M 28 S 26.2222 – wird zurückgewiesen.

II. Die Antragstellerin hat die Kosten des Beschwerdeverfahrens zu tragen.

III. Der Streitwert für das Beschwerdeverfahren wird auf 93.099,51 € festgesetzt.

Gründe

I.

1

Die Antragstellerin begehrt die Anordnung der aufschiebenden Wirkung ihres Widerspruchs gegen einen Haftungsbescheid für Gewerbesteuerschulden.

2

Die Antragstellerin war vom 12. Mai 2016 bis zum 20. Januar 2022 Geschäftsführerin der Steuerschuldnerin, der M. & C. GmbH. Deren Geschäftsgegenstand war die Vermietung von Immobilien und Fahrzeugen für sog. Medizintouristen.

3

Das Finanzamt setzte auf Grundlage der abgegebenen Steuererklärungen den Messbetrag für die Gewerbesteuer 2016 und 2017 mit Bescheiden vom 31. Januar 2018 und 15. April 2019 fest. Die Gemeinde G., die aufgrund der Eintragung des Satzungssitzes der GmbH als steuerberechtigt angesehen wurde, erließ entsprechende Gewerbesteuerbescheide an die Steuerschuldnerin.

4

Ab dem 27. Mai 2019 führte das Finanzamt bei der Steuerschuldnerin eine Betriebsprüfung für den Zeitraum von 2015 bis 2017 durch. Den Ermittlungsberichten der Steuerfahndung zufolge waren zu geringe

Mieteinnahmen erklärt worden. Die tatsächlichen Mieteinnahmen für das Jahr 2016 wurden auf 1.735.658 € anstelle von 680.668 € geschätzt, die für 2017 auf 1.632.772 € anstelle von 473.942 €. Außerdem wurden Anhaltspunkte für das Bestehen einer Betriebsstätte im Stadtgebiet M., der Antragsgegnerin, gefunden.

5

Das Finanzamt erließ am 23. Februar 2023 neue Mess- und Zerlegungsbescheide für die Jahre 2016 und 2017. Der Antragsgegnerin wurden 9/10, der Gemeinde G. 1/10 der Messbeträge zugeteilt. Die Bescheide wurden infolge von Einsprüchen nicht bestandskräftig.

6

Am 14. März 2023 erließ die Antragsgegnerin Gewerbesteuerbescheide an die Steuerschuldnerin. Auf Grundlage der finanzamtlichen Mess- und Zerlegungsbescheide wurde eine Gewerbesteuerabschlusszahlung für das Jahr 2016 i.H.v. 184.201,29 € und für das Jahr 2017 i.H.v. 188.196,75 € festgesetzt.

7

Am 21. April 2023 stellte die Steuerschuldnerin Insolvenzantrag. Mangels Masse lehnte das Amtsgericht die Eröffnung des Insolvenzverfahrens ab. Die GmbH wurde aus dem Handelsregister gelöscht.

8

Mit dem streitgegenständlichen Haftungsbescheid vom 24. Februar 2025 nahm die Antragsgegnerin die Antragstellerin als ehemalige Geschäftsführerin für die Gewerbesteuerabschlusszahlungen in Anspruch. Hiergegen wurde am 13. März 2025 Widerspruch eingelegt. Ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung bei der Antragsgegnerin blieb ohne Erfolg.

9

Das Verwaltungsgericht lehnte den Antrag auf Anordnung der aufschiebenden Wirkung vom 27. März 2026 mit Beschluss vom 15. Mai 2026 ab.

10

Mit der hiergegen erhobenen Beschwerde beantragt die Antragstellerin:

11

Die aufschiebende Wirkung des Widerspruchs der Beschwerdeführerin vom 11. März 2025 gegen den Haftungsbescheid der Beschwerdegegnerin vom 24. Februar 2025 wird angeordnet.

12

Die Antragsgegnerin tritt der Beschwerde entgegen.

13

Für die weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Gerichts- und der Behördenakten Bezug genommen.

II.

14

Die zulässige Beschwerde bleibt in der Sache ohne Erfolg.

15

1. Das Verwaltungsgericht ist – bei der im Eilverfahren angezeigten summarischen Prüfung – mit überzeugender Begründung zu dem Ergebnis gelangt, dass an der Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheids vom 24. Februar 2025 keine ernstlichen Zweifel bestehen und das Hauptsacheverfahren wohl ohne Erfolg bleiben wird. Die Gründe, die mit der Beschwerde fristgerecht geltend gemacht worden sind und auf deren Prüfung das Gericht beschränkt ist (§ 146 Abs. 4 Satz 6 i.V.m. Satz 1 und 3 VwGO), rechtfertigen es nicht, dem mit dem Rechtsmittel weiterverfolgten Antrag auf Anordnung der aufschiebenden Wirkung zu entsprechen.

16

Als Rechtsgrundlage für den streitgegenständlichen Gewerbesteuerhaftungsbescheid hat das Verwaltungsgericht zutreffend (und von der Beschwerde nicht grundsätzlich in Frage gestellt) die Vorschriften des § 191 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 i.V.m. § 69 Satz 1, § 34 AO herangezogen. Diese finden nach § 1 Abs. 2 Nr. 2 und 4 AO Anwendung auch im Bereich der Gewerbesteuer als Realsteuer, die den Gemeinden und Landkreisen nach Maßgabe des Art. 18 KAG zur Verwaltung übertragen ist. Nach § 191

Abs. 1 Satz 1 AO kann, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner), durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Nach § 69 Satz 1 AO haften die in den §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen, 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. Entgegen der Ansicht der Beschwerde bestand bei Erlass des Haftungsbescheids der materiellrechtliche Steueranspruch der Antragsgegnerin in der geltend gemachten Höhe (a). Die in der Person der Haftungsschuldnerin begründeten Haftungsvoraussetzungen lagen vor (b).

17

a) Das Verwaltungsgericht geht überzeugend davon aus, dass ein primärer Steueranspruch der Antragsgegnerin gegenüber der Steuerschuldnerin, der M. & C. GmbH (im Folgenden: GmbH) zum maßgeblichen Zeitpunkt des Erlasses des Haftungsbescheids bestand. Gegenstand sind Gewerbesteuerabschlusszahlungen für die Jahre 2016 und 2017 von insgesamt 372.398,04 €. Es ist vom materiellen Entstehen dieser Primärschuld auszugehen, die trotz der Insolvenz der Steuerschuldnerin fortbesteht (aa), die nach den Zerlegungsregeln der Antragsgegnerin zusteht (bb), dem Grunde nach der Schätzung zugänglich war (cc) und die in der geschätzten Höhe festgesetzt werden konnte (dd). Es ist dabei von gewinnrelevanten Betriebseinnahmen (ee) und nicht von gewinnmindernden Betriebsausgaben (ff) auszugehen.

18

aa) Die Primärschuld ist gegenüber der GmbH entstanden und besteht fort. Die von der Beschwerde hiergegen eingewandte Insolvenz der Steuerschuldnerin hat hierauf keinen Einfluss.

19

(1) Wie das Verwaltungsgericht zutreffend ausführt, ist Voraussetzung für die Haftung das materielle Entstehen und das Fortbestehen des Steueranspruchs gegenüber der GmbH. Da der Haftungsschuldner für fremde Schuld einzustehen hat, setzt seine Inanspruchnahme voraus, dass der Steueranspruch (Primäranspruch) bei Erlass des Haftungsbescheids materiellrechtlich noch besteht. Entscheidend für die Inanspruchnahme des Haftenden ist die materiellrechtliche Existenz des Steueranspruchs, nicht seine formale Festsetzung. Ausreichend ist, dass der Primäranspruch gegen die GmbH bei Erlass des Haftungsbescheids bzw. im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung über diesen noch besteht (BFH, U.v. 12.10.1999 – VII R 98/98 – BFHE 190, 25 – juris Rn. 16-17 m.w.N.; vgl. auch BVerwG, B.v. 16.9.1997 – 8 B 143.97 – BVerwGE 105, 223-226 – juris Rn. 6 ff.).

20

(2) Der Einwand der Antragstellerin, die Steuerschuld der GmbH sei mit ihrer Löschung aus dem Handelsregister wegen des Insolvenzfalls nach § 47 AO erloschen oder habe sich nach § 124 Abs. 2 AO in sonstiger Weise erledigt, greift nicht durch.

21

Die Steuerschuld ist, was die Beschwerde nicht bezweifelt, kraft Gesetzes (§ 38 AO) mit Ablauf des Erhebungszeitraums (§ 18 GewStG) entstanden. Zwar sind die in § 47 AO genannten Erlöschensgründe keine abschließende Aufzählung, jedoch führt die Vollbeendigung der GmbH als Kapitalgesellschaft nicht zum Erlöschen von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (Hennigfeld in BeckOK AO, 36. Ed. 1.4.2026, § 47 Rn. 85), weil die Insolvenz auch bei juristischen Personen die steuerrechtliche Rechtsfähigkeit nicht berührt (Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 274. Lieferung, 7/2023, § 33 AO Rn. 34). Die GmbH hört auch bei Löschung von Amts wegen nicht auf, Träger steuerlicher Rechte und Pflichten zu sein; ihre Steuerpflicht ist mit der Löschung im Handelsregister nicht notwendig beendet. Solange sie noch steuerrechtliche Pflichten zu erfüllen hat, besteht sie trotz ihrer Löschung im Handelsregister steuerrechtlich fort (stRspr., vgl. BFH, B.v. 28.1.2004 – I B 210/03 – juris Rn. 8 m.w.N.; U.v. 27.2.1985 – I R 291/83 – juris Rn. 17). Vor diesem Hintergrund kann von einem Erlöschen des Steueranspruchs nach § 47 AO nicht ausgegangen werden. Die registerrechtliche Löschung der Steuerschuldnerin mag die Vollstreckung ihr gegenüber hindern, doch ein auf das Haftungsverfahren durchschlagendes Erlöschen der Primärschuld anzunehmen würde die Konstruktion der Haftung gerade im Insolvenzfall im Übrigen ad absurdum führen.

22

Dass infolge der Insolvenz und Löschung der GmbH eine Erledigung in sonstiger Weise nach § 124 Abs. 2 AO eintreten soll, wie die Beschwerde meint, überzeugt nicht. Im Falle einer Insolvenz erledigt sich ein

Steuerbescheid durch Eintragung der Forderung in die Insolvenztabelle (Seer in TK, AO, Lfg. 168 Nov. 2021, § 124 Rn. 20), was aber hier mangels Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gerade nicht erfolgte. Doch selbst wenn von einer Erledigung auszugehen wäre, dürfte sich diese auf den Steuerbescheid als Verwaltungsakt im Sinne des § 124 Abs. 1 AO beziehen, nicht aber auf die Steuerschuld als solche, die unabhängig von ihrer Festsetzung in Form eines Bescheids ist. Da aber für die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners wie dargelegt die Festsetzung durch Bescheid keine Voraussetzung ist, kann auch dessen Erledigung im Haftungsverfahren keine Rolle spielen. Aus der angeführten Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts Mecklenburg-Vorpommern (B.v. 18.10.2024 – 1 LZ 2/19 OVG – juris) ergibt sich nichts anderes, weil ihr eine andere Fallgestaltung zugrunde liegt und sie im Übrigen ausdrücklich die Erledigung auf Bescheidsebene betrifft.

23

bb) Das Verwaltungsgericht geht zutreffend davon aus, dass der dem Haftungsbescheid zugrundeliegende Gewerbesteueranspruch der Antragsgegnerin zusteht. Die Einwände der Beschwerde gegen die Anwendung der Zerlegungsregeln greifen nicht durch.

24

(1) Soweit die Beschwerde dem Verwaltungsgericht vorwirft, sich angemaßt zu haben, über die Zerlegung entschieden zu haben, vielmehr das Finanzamt bei unterstellter Rechtswidrigkeit eine neue Zerlegungsentscheidung unter Einbeziehung aller Beteiligten treffen müsse, zeigt dies die Unrichtigkeit des Beschlusses nicht auf. Für das Verwaltungsgericht war allein maßgeblich, ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch der Antragsgegnerin gegen die Steuerschuldnerin tatsächlich besteht, also welcher Zerlegungsanteil materiellrechtlich zuzuteilen wäre, ohne – wie die Antragstellerin meint – das Zerlegungsverfahren förmlich nachzuholen. Für seine Auffassung verweist das Verwaltungsgericht zutreffend darauf, dass das Haftungsverfahren eigenständig ausgestaltet ist, der Haftungsbescheid nicht einmal die Festsetzung der Primärsteuerschuld voraussetzt und die Heranziehung des Haftungsschuldners auch nicht von dem vorherigen Erlass eines Grundlagenbescheids – wie einem Mess- oder Zerlegungsbescheid – abhängt. Der Haftungsanspruch ist in § 37 Abs. 1 AO neben dem Steueranspruch als selbständiger Anspruch aus dem Steuerverhältnis aufgeführt; überhaupt ist die Haftungsinanspruchnahme in der Abgabenordnung eigenständig geregelt, so dass die für die Steuerfestsetzung geltenden Vorschriften im Haftungsverfahren nicht anwendbar sind (vgl. BVerwG, B.v. 16.9.1997 – 8 B 143.97 – BVerwGE 105, 223-226 – juris Rn. 7). Dem tritt die Antragstellerin nicht überzeugend entgegen. Die von ihr angeführte Entscheidung des Senats vom 25.4.2005 – 4 CE 05.2005 – (juris) zur Begründung ihrer Auffassung, es sei allein das Finanzamt zuständig, steht zu der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichts nicht im Widerspruch. Denn Gegenstand der Senatsentscheidung war schon kein Haftungsverfahren, sondern die Frage nach der Reichweite eines Messbetragsbescheids im Erstbesteuerungsverfahren.

25

(2) Deshalb kommt es auch auf den Einwand, dass die Zerlegung unzulässigerweise außerhalb der Jahresfrist nach § 189 Satz 3 AO erfolgt sei, nicht entscheidungserheblich an. Unabhängig davon neigt der Senat in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (U.v. 28.6.2000 – I R 84/98 – BStBl. II 2001, 3 – juris Rn. 12 f.) dazu, bezüglich der Frage der Zerlegungssperre nach § 189 Satz 3 AO davon auszugehen, dass mit einer Änderung des Messbescheids bzw. deren Unanfechtbarkeit die Frist nach § 189 Satz 3 AO erneut zu laufen beginnt, ohne dass zwischen Grund und Umfang der Änderung zu differenzieren wäre. Die Auffassung, dass der Änderungsbescheid nur hinsichtlich der Höhe des zu zerlegenden Messbetrags zu einer Folgeänderung der zunächst berücksichtigten Steuerberechtigten führe und ansonsten eine (neue) Zerlegung zu unterbleiben habe, lässt sich auch nicht mit den Argumenten der Rechtsklarheit und Planungssicherheit für die Gemeinde begegnen, weil für diese angesichts der Möglichkeit der Änderungen des Messbescheids bis zum Ablauf der Fristen stets eine Unsicherheit der zu vereinnahmenden Gewerbesteuer besteht. Soweit die Antragstellerin ferner (wohl) meint, dass die Zerlegung „nicht innerhalb der Jahresfrist“ nach § 189 Satz 3 AO vorgenommen worden sei, sondern zuvor, irrt sie über den Gesetzeswortlaut, demzufolge die Änderung der Zerlegung unterbleibt, „wenn ein Jahr vergangen ist, seitdem der Steuermeßbescheid unanfechtbar geworden ist“. Das Gesetz ordnet also schon nicht an, dass die Änderung innerhalb der Jahresfrist erfolgen muss, sondern dass sie nicht danach erfolgt. Abgesehen davon dürfte entgegen der Ansicht der Antragspartei nicht auf die bloße behördliche Willensbildung, sondern auf den Erlass des entsprechenden Bescheids im Sinne des § 188 Abs. 1 AO abzustellen sein.

26

(3) Die Auffassung des Verwaltungsgerichts, dass der primäre Steueranspruch der Antragsgegnerin aufgrund einer Betriebsstätte nach § 12 AO in ihrem Stadtgebiet angesichts der Regelzerlegung nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG zusteht, ist nicht ernstlich zweifelhaft und wird von der Beschwerde nicht erschüttert.

27

Zutreffend hält das Verwaltungsgericht die tatsächlichen Umstände des Einzelfalls als maßgebend für die steuerrechtliche Betrachtung des Vorliegens einer Betriebsstätte (vgl. Gersch in Klein, AO, 19. Aufl. 2025, § 12 Rn. 2; s. auch BFH, U.v. 3.7.1997 – IV R 58/95 – DStRE 1998, 60 – juris Rn. 23); der Sitz nach § 11 AO begründet keine Betriebsstätte nach § 12 AO. Der Einwand der Antragstellerin, Betriebsstätte sei (nur) G. mit der Begründung, dies ergebe sich aus der personenbeförderungrechtlichen Genehmigung mit der entsprechenden Angabe des Betriebssitzes, und es sei Sache des Unternehmens, dies zu bestimmen, geht damit fehl.

28

Das Verwaltungsgericht wertet anhand tatsächlicher Anhaltspunkte die Geschäftseinrichtungen der GmbH in G. und in M. jeweils als Betriebsstätte im Sinne von § 12 Satz 1 AO, § 4 Abs. 1 Satz 1, § 28 Abs. 1 Satz 1 GewStG. Überzeugend wird dies damit begründet, dass in M. ein vollständiges Büro nebst Lagerräumen vorhanden gewesen sei, in dem Wohnungsschlüssel, Schriftverkehr und EDV der GmbH vorgefunden worden seien, sodass dies sogar als Stätte der Geschäftsleitung (§ 12 Satz 2 Nr. 1, § 10 AO) anzusehen sei. Hingegen handele es sich bei der als Sitz und Ort der Geschäftsleitung in G. gemeldeten Anschrift um ein virtuelles Büro. Gestützt wird diese Auffassung durch die Feststellung im Insolvenzgutachten vom 21. Juli 2023 (dort S. 8), dass es sich bei dem Büro in G. um eine Anlaufstelle für Papierpost/Postfachsammelstelle handelt; hiernach befindet sich dort kein fest eingerichteter Arbeitsplatz der GmbH.

29

Im nächsten Schritt geht das Verwaltungsgericht überzeugend von einer vorzunehmenden Regelzerlegung am Maßstab von § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG aus und hält unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs für entscheidend, wo die Tätigkeit der Arbeitnehmer tatsächlich ausgeübt wird. Der Einwand, es sei auch hier auf den Sitz nach dem Personenbeförderungsgesetz abzustellen, geht daher ebenso fehl wie der Verweis darauf, dass (auch) in G. eine Betriebsprüfung stattgefunden habe. Mit dem Verwaltungsgericht ist bei einer Gesamtschau der bisherigen Erkenntnisse von einer (jedenfalls weiteren) Betriebsstätte in M. auszugehen. Dafür spricht nicht nur, dass die Fahrzeuge in Garagen rund um das dortige Büro geparkt worden sind und der Mietvertrag für das Büro auch die Nutzung von zehn Stellplätzen beinhaltet hat. Angesichts des eingerichteten Büros mitsamt dem dort abgewickelten Schriftverkehr dürfte die gesamte Leitung des Betriebs, also auch die Koordination der Fahrten von M. aus erfolgt sein. Die im Beschwerdeverfahren vorgelegte eidesstattliche Erklärung des Herrn M. R., er habe alle Tätigkeiten als Betriebsleiter und als Fahrer in G. bzw. von G. aus am Betriebssitz ausgeübt und auch das Vermieten von Wohnungen sei telefonisch aus G. erfolgt, vermag diese auf Tatsachen basierte Beurteilung nicht ernsthaft in Frage zu stellen. Die Angabe des Herrn R. ist angesichts der vom Verwaltungsgericht zur Begründung genannten objektiven Anhaltspunkte zu unsubstantiiert und erschöpft sich im Wesentlichen in der Behauptung des Gegenteils.

30

cc) Das Verwaltungsgericht hat zur Überzeugung des Senats dargelegt, dass die Höhe des Gewerbeertrages für die Jahre 2016 und 2017 nach § 162 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Satz 1 AO zu schätzen war; die gegenläufige Auffassung der Beschwerde vermag dies nicht zu erschüttern.

31

Zusammen mit dem Verwaltungsgericht ist davon auszugehen, dass die Richtigkeitsvermutung der Buchführung nach § 158 Abs. 1 AO widerlegt ist, weil nach § 158 Abs. 2 Nr. 1 AO Anlass bestand, die sachliche Richtigkeit der Buchführung zu beanstanden.

32

(1) Für seine Beurteilung stützt es sich zu Recht auf die vorhandenen Unterlagen und insbesondere auf den Ermittlungsbericht der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts vom 8. August 2022. Im Ausgangspunkt zutreffend weist die Beschwerde darauf hin, dass auch im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes der Untersuchungsgrundsatz nach § 86 Abs. 1 VwGO gilt; er erfährt aber durch den Charakter des

Eilverfahrens und durch die insbesondere dem Antragsteller des jeweiligen Verfahrens obliegende Mitwirkungspflicht Einschränkungen. Grundsätzlich ist das Gericht im Eilverfahren zu weiteren Ermittlungen und Hinweisen nicht verpflichtet, vielmehr ergeht die Entscheidung im Hinblick auf die Eilbedürftigkeit aufgrund der innerhalb angemessener Zeit verfügbaren präsenten Beweismittel, von glaubhaft gemachten Tatsachen und aufgrund überwiegender Wahrscheinlichkeiten. Die Beweiserhebung und weitere Ermittlungen bleiben dem Hauptsacheverfahren vorbehalten; dies ist zwar – anders als im Verfahren des Arrests und der einstweiligen Verfügung im Zivilrecht, vgl. § 920 Abs. 2 i.V.m. § 294 ZPO – wegen des Amtsermittlungsgrundsatzes im verwaltungsrechtlichen Eilverfahren nicht völlig ausgeschlossen. Beweiserhebung und weitere Ermittlungen stehen aber im Ermessen des Gerichts und kommen nur in Ausnahmefällen in Betracht (vgl. SächsOVG, B.v. 3.2.2025 – 6 B 160/24 – juris Rn. 14 m.w.N.). Die Beschwerde zeigt nicht auf, dass diese Maßstäbe verletzt worden sind und fordert zu Unrecht, dass das Gericht im Eilverfahren (behauptete) Unerweislichkeiten bestimmter Tatsachen antizipieren und berücksichtigen müsse. Auch der Verweis darauf, dass das Gericht sich nicht unkritisch auf die Erkenntnisse des Ermittlungsberichts stützen dürfe, geht daher in dieser Pauschalität fehl.

33

(2) Das Verwaltungsgericht zieht für die Annahme, dass die Buchführung unrichtig ist, u.a. die Feststellungen des Ermittlungsberichts heran, dass in der Buchführung nicht die Einnahmen aller Mietobjekte erfasst und von den erfassten Objekten nicht alle Mieteinnahmen erfasst seien. Es sei von einer durchgehenden Belegung der Objekte auszugehen; die bar vereinnahmten Mietzahlungen seien in den Aufzeichnungen aber nur teilweise erfasst. In der Sache hat die Beschwerde die Feststellungen des Ermittlungsberichts und damit die Folgerungen des Verwaltungsgerichts nicht erschüttert. Insbesondere der Verweis auf die nach Auffassung der Beschwerde unzureichende Belastbarkeit des „Kontrollmaterials“, bei dem es sich nach der Beschwerde „im wesentlichen um Ortsberichte der Landeshauptstadt München, ergänzt um vereinzelte Quittungen und Belege [handele]“, geht fehl und vermag die Annahme der unrichtigen Buchführung nicht zu erschüttern. Der Bewertung liegt unter anderem zugrunde, dass nach dem jährlichen Belegungsplan über die Vermietungsobjekte, den Herr R. angefertigt hatte, von einer fast durchgängigen Belegung auszugehen war, ohne dass dies in der Buchführung durch entsprechende Betriebseinnahmen gespiegelt wäre. Auch der Auszug aus der Betriebsprüfung, den die Beschwerdeführerin vorlegt (Anlage B4), zeigt, dass für die zehn erstgenannten Objekte in der Buchführung der GmbH für die Jahre 2016 und 2017 keinerlei Einnahmen verzeichnet waren, aber ausweislich der Darstellungen in dem Ermittlungsbericht und der dort genannten Erkenntnisse diese sehr wohl vermietet waren und sich daher Betriebseinnahmen in den Büchern hätten finden müssen.

34

dd) Das Verwaltungsgericht hat bei seiner summarischen Prüfung die Höhe der Schätzung in einer dem Senat nachvollziehbaren Weise für rechtmäßig gehalten; von der Beschwerde wird dies nicht durchgreifend erschüttert.

35

(1) Die Schätzung ist ein Verfahren, Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln, wenn eine sichere Feststellung trotz des Bemühens um Aufklärung nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Sie ist das äußerste Mittel der Finanzbehörden, um Besteuerungsgrundlagen dem Grunde und der Höhe nach möglichst zutreffend festzustellen. § 162 AO normiert damit eine gesetzliche Beweismaßreduzierung auf eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit, ermöglicht allerdings keine Besteuerung auf bloßen Verdacht (Gercke in Koenig, AO, 6. Aufl. 2026, § 162 Rn. 1 m.w.N.). Schätzungsergebnisse müssen insgesamt schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein, sie dürfen nicht den Denkgesetzen und allgemeinen Erfahrungssätzen widersprechen, und das Schätzungsergebnis muss insgesamt plausibel sein (stRspr., z.B. BFH, B.v. 26.10.1995 – I B 20/95 – juris Rn. 4). Deshalb sind alle möglichen Anhaltspunkte, u.a. auch das Vorbringen des Steuerpflichtigen oder eine an sich fehlerhafte Buchführung zu beachten und alle Möglichkeiten auszuschöpfen, um im Rahmen des der Finanzbehörde Zumutbaren die Besteuerungsgrundlagen wenigstens teilweise zu ermitteln. Auf der anderen Seite ist aber auch das Maß der Verletzung der dem Steuerpflichtigen obliegenden Mitwirkungspflichten zu berücksichtigen. Deshalb ist es gerechtfertigt, bei einer Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen, insbesondere bei einer nicht ordnungsgemäßen Buchführung, einen Sicherheitszuschlag vorzunehmen (zum Vorstehenden: BFH, B.v. 2.6.2014 – III B 101/13 – juris Rn. 11). Schwerwiegende Buchführungsmängel rechtfertigen ein verhältnismäßig grobes Schätzungsverhalten, weil sich die

Anforderungen an die Genauigkeit einer Schätzung bei Buchführungsmängeln, aus denen auf sachliche Unregelmäßigkeiten geschlossen werden kann, mindern (BFH 17.11.1981 – VIII R 174/77 – BStBl. II 1982, 430 – juris Rn. 43).

36

(2) Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass das Schätzergebnis der Steuerfahndung, das die Antragsgegnerin als Grundlage für ihren Haftungsbescheid herangezogen hat, schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig ist. Das Verwaltungsgericht ließ zu Recht das Vorgehen unbeanstandet, bei dem in einem ersten Schritt von dem Belegungsplan ausgehend auf eine durchgehende Vermietung der Objekte geschlossen wurde. In einem zweiten Schritt wurden die – naturgemäß nur punktuell – ermittelten Mietentgelte hochgerechnet, und zwar auch auf Zeiträume, in denen keine Kontrollen mit Befragungen von Mietern und/oder keine Quittungen vorlagen. Die Beschwerde stellt diese Art der Schätzmethode für das Erreichen eines Ergebnisses mit der größten Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit, die die Finanzbehörde im Rahmen des ihr zukommenden pflichtgemäßen Ermessens gewählt hat (vgl. Gercke in Koenig, AO, 6. Aufl. 2026, AO § 162 Rn. 103), nicht substantiell in Frage. Vor dem Hintergrund dieser gewählten Schätzmethode ist etwa der Hinweis darauf, im Ermittlungsbericht werde bezüglich der Wohnung O. 6 unterstellt, dass die am 11. September 2017 dort angetroffenen Bewohner 300 €/Tag für den Zeitraum von vier Monaten gezahlt hätten, der entsprechende Ortsbericht aber nur den Schluss auf einen kürzeren Zahlungszeitraum zulasse, unbehelflich. Denn bezüglich des Belegungszeitraums wird bei der Schätzung der Belegungsplan als entscheidend zugrunde gelegt, wohingegen die Beschwerde die angesetzte Mietzinshöhe nicht in Abrede stellt. Warum insoweit das „Kontrollmaterial“ keine Aussagekraft haben soll, wird nicht näher erläutert.

37

ff) Das Verwaltungsgericht geht überzeugend auch davon aus, dass die von Herrn R. geschätzt vereinnahmten Barzahlungen gewinnrelevante Betriebseinnahmen der GmbH sind. Die Einwände der Beschwerde hiergegen greifen nicht durch.

38

Auch nach Auffassung des Senats dürfte es sich dabei um Betriebseinnahmen der GmbH nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG, § 15 Abs. 1 Satz 1, § 4 EStG handeln, weil sie einen engen sachlichen und wirtschaftlichen Bezug zum Unternehmen aufweisen und damit betrieblich veranlasst sind. Zusammen mit dem Verwaltungsgericht ist bei Gesamtwürdigung der im Ermittlungsbericht festgestellten Verhältnisse davon auszugehen, dass mit der Vermietung auch der nicht erfassten Wohnungen eine Tätigkeit der GmbH und keine private Vermietungstätigkeit vorliegt; die Verwaltung der Vermietung ist mit überwiegender Wahrscheinlichkeit vom Büro in M. als Stätte der Geschäftsleitung der GmbH erfolgt, dessen faktischer Geschäftsführer Herr R. gewesen ist. Ob Mietverträge im Namen der GmbH abgeschlossen worden sind, ist nicht ausschlaggebend. Die dagegen erhobenen Einwendungen der Beschwerde überzeugen nicht. Der Vortrag, aus den Ortsberichten, aus Verträgen oder Quittungen ergebe sich nicht, dass die GmbH diese Wohnungen ange- und weitervermietet habe, und der Erlös werde bestritten, vermag den Ansatz des (bloßen) wirtschaftlichen Bezugs zum Unternehmen schon vor vornherein nicht infrage zu stellen. Auch die im Beschwerdeverfahren vorgelegte eidesstattliche Versicherung des Herrn R. erschüttert die Beurteilung des Verwaltungsgerichts nicht, weil die dort getätigten Angaben („Ich habe aber nicht nur für die M. & C. GmbH Wohnungen vermietet“) den Feststellungen zum wirtschaftlichen Bezug, die dem angefochtenen Beschluss zugrunde liegen, nicht widersprechen. Ein wirtschaftlicher Bezug zwischen dem Handeln des Herrn R. und der GmbH (als Rechtsnachfolgerin der UG) wird im Übrigen auch durch den Treuhandvertrag nahegelegt, durch den Herr R. berechtigt war, auch in eigenem Namen und für Rechnung der UG Mietverträge zu schließen (vgl. dessen § 1 Abs. 1). Der Einwand der Beschwerde, dass die Beurteilung des Verwaltungsgerichts lediglich auf Herrn R. als dem einzigen Bindeglied zur GmbH fuße, trifft im Übrigen nicht zu, weil das Verwaltungsgericht sich bei seiner Gesamtwürdigung neben der Personenidentität darauf stützt, dass die Vermietungstätigkeit über das Büro der GmbH in München verwaltet worden sei. Vor diesem Hintergrund teilt der Senat die Annahme der Beschwerde, es handele sich um „reine Spekulation“, nicht. Jedenfalls ausgehend von dem o.g. Maßstab der überwiegenden Wahrscheinlichkeit im einstweiligen Rechtsschutzverfahren ist hiergegen nichts zu erinnern.

39

Soweit die Beschwerde weiter beanstandet, es stünde nicht fest, dass das Geld, das Herr R. angeblich entnommen habe, überhaupt vorhanden gewesen sei, ist dem entgegenzuhalten, dass es auf einen Bargeldfund oder sonstiges In-den-Händen-Halten nicht ankommt. Dass die Annahme eines Geldflusses

plausibel ist, ergibt sich aus der Gegenüberstellung des Ergebnisses der Betriebsprüfung (Anlage B4) einerseits und der Zusammenstellung im Ermittlungsbericht (dort S. 13 – 29) andererseits. Für keines der ersten zehn genannten Vermietungsobjekte sind vom Steuerberater der GmbH Einnahmen für die Jahre 2015 bis 2017 erklärt worden. Hingegen zeigt der Ermittlungsbericht, dass für alle genannten Objekte in jedenfalls einem der beiden streitgegenständlichen Steuerjahren von Vermietung und damit auch von Geldfluss auszugehen ist. Etwa für das Objekt D. Str. 223b ist von einem (Unter-) Mietvertragsverhältnis zwischen Herrn G. (dem Hauptmieter) und Herrn R. im Zeitraum 2013 bis 2017 auszugehen; Ortsbesichtigungen und Befragungen ergaben für die Steuerjahre 2016 und 2017 eine weitere Untervermietung an sog. „Medizintouristen“ und lassen daher auf einen Geldfluss an Herrn R. schließen, der nicht ins Kassenbuch eingetragen und steuerlich nicht erklärt wurde. Die theoretische Möglichkeit, dass es noch einen anderen Treuhandgeber oder einen sonstigen Dritten gegeben hätte, dem die Einnahmen zuzurechnen wären, bleibt ohne hinreichenden Anhaltspunkt und findet ohne weitere Fundierung im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes zu Recht keine Berücksichtigung.

40

ff) Das Verwaltungsgericht hat die nicht erklärten, hinzugeschätzten Mieteinnahmen bei seiner summarischen Prüfung überzeugend nicht als gewinnmindernde Betriebsausgaben angesehen.

41

(1) Jedenfalls nach den im einstweiligen Rechtsschutzverfahren anzulegenden Maßstäben ist zusammen mit dem Verwaltungsgericht davon auszugehen, dass die geschätzten Beträge zu Recht nicht als gewinnmindernde Betriebsausgaben anzusetzen sind. Der Senat sieht keine hinreichenden Anhaltspunkte für die Annahme, dass Herr R. die nicht erklärten Mietzahlungen unterschlagen hat. Insoweit sind die Einwendungen der Beschwerde gegen die Ausführungen des Verwaltungsgerichts zu der Frage verdeckter Gewinnausschüttungen nicht erheblich; die Ausführungen im Beschluss erfolgten wohl auch nur hilfsweise (vgl. BA Rn. 31: „bei Unterstellung des Vortrags der Antragstellerin“, „da in diesem Fall eine verdeckte Gewinnausschüttung vorläge“).

42

(2) Im Übrigen dürfte es sich (allenfalls) um eine verdeckte Gewinnausschüttung ohne gewinnmindernde Folge handeln, die auch bei Ermittlung des Gewerbeertrags Geltung findet (vgl. § 7 Abs. 1 GewStG, § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und hierzu BFH, U.v. 28.1.2004 – I R 87/02 – BFHE 205, 181 – juris Rn. 10). Die Einwände der Beschwerde u.a. dahingehend, es erfordere positives Wissen über die Zuwendung und deren Wollen, tragen nicht. Vielmehr stellt das Verwaltungsgericht für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung auf der Ebene der Gesellschaft darauf ab, dass der Alleingesellschafter (entweder Kenntnis von der Vorenthaltung der Mieteinnahmen hatte oder) die Kontrollbefugnisse nach § 46 Nr. 6 GmbHG nicht ausübte und er dadurch unwissentlich dem Geschäftsführer Gelegenheit gab, sich zu bereichern; dafür stützt es sich auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (U.v. 19.6.2007 – VIII R 54/05 – juris Rn. 23; vgl. hierzu auch Fiebelkorn in BeckOGK, GmbHG, Stand 1.10.2025, § 46 Rn. 679; vgl. auch SaarlFG, E.v. 20.4.2012 – 1 K 1156/10 – juris Rn. 38, das ausdrücklich offenlässt, ob bei Gesellschaftern entsprechendes Wissen und Billigung vorhanden war, sondern als maßgeblich darauf abstellt, dass die Gesellschafter aus persönlichen Gründen von ihren Kontrollbefugnissen in grob fahrlässiger Weise keinen Gebrauch gemacht und dadurch die Unterschlagungen ermöglicht haben). Die Beschwerde legt auch nicht weiter dar, inwieweit die Kontrollbefugnisse des Gesellschafters (BA Rn. 36 m.w.N.) abhängig von der formellen Bestellung eines Geschäftsführers und vom Bestehen eines Weisungsrechts diesem gegenüber sein sollen (vgl. zum vertraglichen Weisungsrecht im Übrigen § 3 Abs. 2 des Treuhandvertrags; vgl. auch § 51a Abs. 1 GmbHG zum Pflichtenkreis eines Geschäftsführers, jedem Gesellschafter Auskunft zu geben und Einsicht der Bücher und Schriften zu gestatten).

43

b) Die Einwände der Beschwerde gegen die Annahme des Verwaltungsgerichts, dass die persönlichen Haftungsvoraussetzungen gemäß §§ 69 Satz 1, 34 AO vorliegen, greifen nicht durch.

44

In Übereinstimmung mit dem Verwaltungsgericht ist anzunehmen, dass die Antragstellerin jedenfalls grob fahrlässig ihre Pflicht zur wahrheitsgemäßen Steuererklärung (§ 150 Abs. 2 AO) verletzt hat, weil die Betriebseinnahmen der Vermietungsobjekte, die nicht in den Büchern erfasst worden sind, auch nicht in den Steuererklärungen angegeben worden sind, obwohl diese ebenfalls als Betriebseinnahmen der

Steuerschuldnerin anzusehen sind. Ein gewissenhafter und sorgfältiger Geschäftsführer muss sich dabei auch über die Richtigkeit der buch- und belegmäßigen Erfassung herausgehobener Geschäftsvorfälle informieren; er muss sich fortwährend über den Geschäftsgang unterrichten, sodass ihm Unregelmäßigkeiten nicht über einen längeren Zeitraum verborgen bleiben. Der Antragstellerin hätte bei ordnungsgemäßer Geschäftsführung auffallen müssen, dass nur ein Teil der tatsächlichen Mieteinnahmen in den Büchern erfasst worden sind.

45

Soweit die Beschwerde hierzu einwendet, das Gericht verkenne, dass keine Nachweise für die behauptete Entnahme von Mieteinnahmen vorlägen und nicht einmal die Ermittlungsbehörden Belege für die Abzweigung von Geldern gefunden hätten, lässt dies außer Acht, dass Anknüpfungspunkt der schuldhaften Pflichtverletzung nicht die (behauptete) Entnahme der Beträge ist, sondern die Zahlungseingänge, deren buchmäßige Erfassung und Erklärung unterlassen wurden. Auch der Einwand, die Mieteinnahmen seien erst im Jahr 2023 ausgerechnet worden, sodass der Antragstellerin nicht vorgehalten werden könne, sie wäre (bereits) bei Unterrichtung in den Jahren 2015 bis 2017 auf die nicht verbuchten Einnahmen gestoßen, vielmehr hätten ihr die Summen zum Zeitpunkt der jeweiligen Steuererklärung nicht bekannt sein können, entkräftet die Annahme schuldhaften Verhaltens nicht. Der Schuldvorwurf setzt nicht beim Kennenmüssen oder Wissen der (naturgemäß) erst später hinzugeschätzten Summen an; die Schätzung als solche und deren Höhe ist lediglich Folge der unzureichenden Buchführung und erfordert i.Ü. auch keine Belege. Der Hinweis der Antragsgegnerin bezüglich der Annahme schuldhaften Verhaltens, dass eine ordentliche Geschäftsführerin sich regelmäßig einen Überblick verschaffen würde, welche Mietobjekte vorhanden sind und ob diese rentabel sind, dürfte umso mehr gelten, als Herrn R. durch den Treuhandvertrag weitreichende Befugnisse zugestanden wurden.

46

2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 2 VwGO. Die Streitwertfestsetzung beruht auf § 47 Abs. 1 Satz 1, § 53 Abs. 2 Nr. 2 sowie § 52 Abs. 3 Satz 1 GKG unter Berücksichtigung von Nr. 1.5 des Streitwertkatalogs für die Verwaltungsgerichtsbarkeit 2025 und entspricht der Festsetzung des Verwaltungsgerichts.

47

Dieser Beschluss ist unanfechtbar (§ 152 Abs. 1 VwGO; § 66 Abs. 3 Satz 3 GKG).