Urteil vom 23. April 2014, VII R 30/13

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 23.04.2014 VII R 28/13 - "Rechtmäßiges Alternativverhalten" und Tilgungsreihenfolge bei Aufrechnung - Haftung des GmbH-Geschäftsführers wegen Nichtabgabe der Steuererklärung - Mitverschulden des Finanzamts

BFH VII. Senat

AO § 69, AO § 34, AO § 225, AO § 226, BGB § 396 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 10. September 2012, Az: 9 K 9163/10

Leitsätze

1. NV: Hat das FA einen Geschäftsführer wegen pflichtwidriger Nichtabgabe einer Steuererklärung in Haftung genommen, so kann die Schadenszurechnung nicht unter dem Gesichtspunkt eines rechtmäßigen Alternativverhaltens entfallen. Denn die Haftung entfiele nur dann, wenn der Haftungsschuldner auch bei Vermeidung des ihm vorgeworfenen Pflichtenverstoßes, also durch das ihm abverlangte rechtmäßige Verhalten den Schaden verursacht hätte. Bei pflichtgemäßer Abgabe der Steuererklärung tritt der Steuerschaden aber gerade nicht ein .

2. NV: Die in § 225 Abs. 2 AO angeordnete Tilgungsreihenfolge gilt nur für freiwillige Zahlungen des Steuerschuldners. Gegen welche Ansprüche die Aufrechnung erklärt wird, entscheidet gemäß § 226 Abs. 1 AO i.V.m. § 396 Abs. 1 BGB der Aufrechnende, im Verrechnungsfall also das FA .

3. NV: Selbst im Falle eines Fehlverhaltens des FA fehlt es an einer Rechtsgrundlage dafür, dass der Haftungsanspruch wegen Mitverschuldens der Verwaltung ganz oder teilweise entfällt; allenfalls kann ein etwaiges Mitverschulden des FA im Rahmen der Ermessensprüfung Berücksichtigung finden und dies nur dann, wenn es gegenüber dem Verschulden des Haftungsschuldners deutlich überwiegt .

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war nach dem Ausscheiden der bisherigen Geschäftsführer zum 30. November 2006 alleinige Geschäftsführerin der ... GmbH (GmbH). Auf ihren Antrag wurde mit Beschluss vom ... Juni 2007 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH eröffnet.

2 Da die GmbH zum Fälligkeitszeitpunkt, dem 28. Februar 2005, die Umsatzsteuerjahreserklärung 2003 nicht abgegeben hatte, schätzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Umsatzsteuer 2003. Die sich danach ergebende Steuerschuld wurde getilgt.

3 Aus den fristgerecht eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen für das 1. bis 3. Quartal 2006 ergaben sich jeweils Guthaben (4.075,96 €, 5.268,71 €, 76.706,81 €), die das FA mit rückständigen Steuern der GmbH, u.a. Umsatzsteuer 2004 und Lohnsteuer Februar 2006, verrechnete.

4 Aufgrund einer bei der GmbH durchgeführten Außenprüfung setzte das FA die Umsatzsteuer 2003 mit Änderungsbescheid vom 12. Juni 2007 auf 36.822 € fest. Nach Abzug des bereits getilgten Schätzungsbetrags verblieb eine ab 16. Juli 2007 fällige Umsatzsteuer 2003 in Höhe von 33.863,03 €. Dieser Betrag ist in der zur Insolvenztabelle festgestellten Summe der vom FA angemeldeten Abgabenverbindlichkeiten der GmbH enthalten.

5 Mit Bescheid vom 4. Oktober 2007 nahm das FA die Klägerin gemäß § 69 i.V.m. § 34 der Abgabenordnung (AO) wegen rückständiger Betriebssteuern (u.a. der rückständigen Umsatzsteuer 2003) mit einer Tilgungsquote von 80 % (Haftungszeitraum 30. November 2006 bis 14. Juni 2007) in Haftung. Im Einspruchsverfahren reduzierte es den Haftungsbetrag auf 45.380,65 €.

6 (80 % der rückständigen Umsatzsteuer 2003 41.454,45 €

80 % der Hälfte der darauf bis 4. Oktober 2007 entstandenen Säumniszuschläge	406,20 €
Zinsen zur Umsatzsteuer	3.520,00 €
Haftungssumme	45.380,65 €)

7 Der Klage, mit der die Klägerin im Wesentlichen geltend gemacht hat, die GmbH habe im Haftungszeitraum über keine nennenswerten Mittel zur Begleichung der Abgabenverbindlichkeiten verfügt, hat das Finanzgericht (FG) stattgegeben und den Haftungsbescheid aufgehoben. Es könne dahinstehen, ob die Klägerin den objektiven und subjektiven Tatbestand des § 69 i.V.m. § 34 AO dadurch verwirklicht habe, dass sie grob fahrlässig nicht für eine anteilige Tilgung der aktuell nur noch geltend gemachten rückständigen Umsatzsteuer 2003 der GmbH in Höhe von 27.090,42 € (das ist die auch von den früheren Geschäftsführern geforderte Summe --80 % von 33.863,03 €--) gesorgt habe. Denn bei sachgerechter Vorgehensweise des FA bei der Vornahme von Verrechnungen i.S. des § 225 AO wäre diese Umsatzsteuerschuld spätestens mit dem Eingang der Umsatzsteuervoranmeldung für das 3. Quartal 2006 beim FA am 10. Oktober 2006 und der anteiligen Umbuchung des daraus resultierenden Vergütungsbetrags in Höhe von 76.706,81 €, also noch vor Beginn der Amtszeit der Klägerin als Geschäftsführerin und des o.g. Haftungszeitraums (30. November 2006 bis 23. Februar 2007), vollständig getilgt gewesen. Im Einzelnen entsprechen die Entscheidungsgründe denjenigen in den Verfahren der früheren Gesellschafter der GmbH (FG-Urteile vom 11. September 2012 9 K 9161/10 und 9 K 9162/10).

8 Mit seiner Revision gegen das Urteil des FG änderte das FA den streitigen Haftungsbescheid, indem es die Haftungssumme auf 27.469,62 € (80 % von 33.863,03 € = 27.090,42 € nebst Säumniszuschlägen 406,20 €) reduzierte. Es meint, das Urteil verstoße gegen Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zur Begründung der Revision bezieht sich das FA auf seine Ausführungen in den Parallelverfahren VII R 28 und 29/13, mit denen es sich im Wesentlichen gegen die Berücksichtigung eines zweifachen hypothetischen Geschehens wendet, nämlich zum einen die fiktive Abgabe der inhaltlich zutreffenden und fristgerechten Umsatzsteuererklärung für 2003, zum anderen einen fiktiven Verrechnungsantrag mit Guthaben aus den Umsatzsteuervoranmeldungen 2006 spätestens am 30. November 2006.

9 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Klägerin verteidigt das FG-Urteil unter Bezugnahme auf die Revisionserwiderungen in den Parallelverfahren und beantragt, die Revision zurückzuweisen.

11 In ihrer Revisionserwiderung wendet sie sich ergänzend gegen den Schuldvorwurf. Die Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärung 2003 habe nicht in ihrer Verantwortung gestanden. Hinsichtlich der unterlassenen Zahlung der Verbindlichkeit verweist sie darauf, dass der Fälligkeitstermin der Umsatzsteuer 2003 nach Insolvenzeröffnung gelegen habe.

Entscheidungsgründe

12 II. Die Revision ist begründet. Das FG-Urteil verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Es ist deshalb aufzuheben. Der Rechtsstreit wird zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen.

13 1. Mit der Reduzierung der Haftungssumme auf 27.496,62 € hat das FA einen Änderungsbescheid erteilt, der gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden ist.

14 2. Die Inhaftungnahme der Klägerin ist entgegen der Auffassung des FG nicht deshalb rechtsfehlerhaft, weil das FA den Schadenseintritt bei "sachgerechter Vorgehensweise" --nämlich Verrechnung der "fiktiv fälligen" Umsatzsteuer 2003 mit ausreichend vorhandenen Erstattungsansprüchen der GmbH-- hätte verhindern können.

15 Der Senat kann der Urteilsbegründung nicht klar entnehmen, woran das FG den Haftungsanspruch scheitern lässt. Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb die Umsatzsteuer 2003 bei Amtsantritt der Klägerin bereits vollständig getilgt gewesen sein soll. Insbesondere ist unklar, weshalb die Klägerin auf eine "gesetzeskonforme Vorgehensweise" des FA bezüglich einer Verrechnung der Steuerschuld 2003 mit Vergütungsansprüchen aus 2006 "vertrauen durfte".

16 Im Hinblick auf die vom FG zitierten Senatsentscheidungen (vgl. nur Senatsurteil vom 2. August 1988 VII R 60/85, BFH/NV 1989, 150) ist allerdings nicht ausgeschlossen, dass der Entscheidung die --irrige-- Rechtsauffassung

zugrunde lag, der Haftungsanspruch sei entfallen, weil das FA den eingetretenen Steuerschaden durch eigenes pflichtwidriges Verhalten --im Streitfall durch die vermeintlich unzutreffende Verrechnung des Steuerguthabens 2006-- (mit-)verschuldet habe.

17 Das FA hat sich aber nicht pflichtwidrig verhalten, als es den Erstattungsanspruch aus 2006 mit bereits fälligen Steuerschulden aus 2004 und 2006 verrechnet hat. Denn anders als das FG meint, hätte der Vergütungsbetrag aus der Umsatzsteuervoranmeldung für das 3. Quartal 2006 nicht in Anwendung der in § 225 Abs. 2 AO vorgegebenen Verrechnungsreihenfolge mit der "fiktiv fälligen" Umsatzsteuerschuld 2003 --ihre Aufrechenbarkeit i.S. des § 387 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) sei hier dahingestellt-- verrechnet werden müssen. Die in § 225 Abs. 2 AO angeordnete Tilgungsreihenfolge gilt nur für freiwillige Zahlungen des Steuerschuldners. Gegen welche Ansprüche die Aufrechnung erklärt wird, entscheidet gemäß § 226 Abs. 1 AO i.V.m. § 396 Abs. 1 BGB der Aufrechnende, hier also das FA (vgl. Klein/Rüsken, AO, 12. Aufl., § 225 Rz 8 und § 226 Rz 6). Demnach war das FA nicht gehindert, gegen die Erstattungsansprüche der GmbH aus 2006 mit bereits festgesetzten und fälligen --und damit aufrechenbaren-- Steuerforderungen aus 2004 und 2006 aufzurechnen.

18 Ergänzend sei angemerkt, dass es --selbst im Fall eines unterstellten Fehlverhaltens des FA-- an einer Rechtsgrundlage dafür fehlt, den Haftungsanspruch wegen Mitverschuldens der Verwaltung ganz oder teilweise entfallen zu lassen; allenfalls kann ein etwaiges Mitverschulden des FA im Rahmen der Ermessensprüfung Berücksichtigung finden und dies nur dann, wenn es gegenüber dem Verschulden des Haftungsschuldners deutlich überwiegt (Senatsbeschluss vom 21. September 2009 VII B 85/09, BFH/NV 2010, 11, m.w.N.). Zu diesen Grundsätzen verhält sich das Urteil nicht.

19 3. Bei den Ausführungen der Klägerin zur vermeintlich gebotenen Verrechnung mit einem angeblichen Vergütungsanspruch aus dem Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum 4. Quartal 2006 --den das FA bestreitet-- handelt es sich um neues tatsächliches Vorbringen, das im Revisionsverfahren nicht zu beachten ist.

20 4. Das Urteil des FG war gleichwohl nicht unter Abweisung der Klage aufzuheben. Das FG hat offen gelassen, ob sich die Klägerin hinsichtlich der nicht entrichteten Abgaben pflichtwidrig und schuldhaft i.S. des § 69 i.V.m. § 34 AO verhalten hat. Das wird das FG nunmehr zu klären haben.

21 Dabei ist zunächst zu beachten, dass die Klägerin bei Amtsantritt verpflichtet war, sich Kenntnis von den noch zu erfüllenden steuerlichen Pflichten der GmbH zu verschaffen, den Schätzungsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2003 anhand der Buchführungsunterlagen --die später zu dem nach Außenprüfung geänderten Bescheid vom 12. Juni 2007 geführt haben-- zu prüfen, umgehend die Umsatzsteuerjahreserklärung 2003 einzureichen und die Steuerschuld zu begleichen. Da sie dies unterlassen hat, wird die Frage der schuldhaften Pflichtverletzung davon abhängen, ob und ggf. in welchem Umfang der GmbH während der Geschäftsführung der Klägerin Mittel zur Verfügung standen, die sie für die Erfüllung der offenen Abgabenverbindlichkeiten hätte bereithalten können und müssen (vgl. dazu Senatsurteil vom 19. September 2007 VII R 39/05, BFH/NV 2008, 18, m.w.N.). Immerhin konnte der Insolvenzverwalter aufgrund der von der GmbH gefertigten betriebswirtschaftlichen Auswertungen --die auch der Klägerin zugänglich sein mussten-- Umsätze und Betriebsergebnisse der GmbH für 2004 bis 2006 ermitteln, die auf beachtliche Geschäftstätigkeiten der GmbH schließen lassen.

22 Ihr Hinweis, dass der die Umsatzsteuerfestsetzung 2003 ändernde Bescheid erst zum 16. Juli 2007 und damit nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH fällig gestellt war, kann die Klägerin, die von ihrem Amtsantritt an zur Mittelvorsorge verpflichtet war, nicht entlasten. Klärungsbedarf besteht aber, wie die Klägerin mit den vorhandenen Mitteln gewirtschaftet hat. Angesichts der kritischen Lage der GmbH --die in den am ... Februar 2007 gestellten Insolvenzantrag mündete-- bestand für die Klägerin Anlass zu erhöhter Aufmerksamkeit, um Gläubigerbenachteiligungen zu vermeiden. Dabei wird von Bedeutung sein, ob sie mit einer Umsatzsteuerzahllast für 2003 rechnen musste. Anhaltspunkte dafür ergeben sich zum einen daraus, dass der Schätzungsbescheid 2003 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 AO ergangen war, eine sehr geringe Zahllast auswies und eine --auch die Umsatzsteuer 2003 betreffende-- Außenprüfung bevorstand, was der Klägerin nicht entgangen sein konnte.

23 Schließlich wird zu berücksichtigen sein, dass die früheren Geschäftsführer für die GmbH fristgerecht Umsatzsteuervoranmeldungen für 2006 abgegeben hatten, die mit Vergütungsansprüchen endeten und offenbar schon vor Übernahme des Geschäftsführeramtes durch die Klägerin Anlass zu Gesprächen mit der Vollstreckungsstelle des FA gaben; auch insoweit ist zu klären, ob und mit welchen finanziellen Auswirkungen für die GmbH die Klägerin sich darüber informiert und die Verhandlungen fortgesetzt hat bzw. weshalb dies nicht geschehen ist.

24 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de