Urteil vom 20. September 2016, X R 36/15

Zweistufige Prüfung bei Haftungsbescheiden

ECLI:DE:BFH:2016:U.200916.XR36.15.0

BFH X. Senat

EStG § 10b Abs 4, FGO § 102

vorgehend FG München, 23. Februar 2015, Az: 6 K 299/14

Leitsätze

1. NV: Im Rahmen der gerichtlichen Überprüfung von Haftungsbescheiden wird auf der sog. ersten Stufe ermittelt, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen der jeweiligen Haftungsnorm erfüllt sind. Dabei ist derjenige Sach- und Streitstand zugrunde zu legen, wie er sich am Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem Tatsachengericht darstellt.

2. NV: Demgegenüber kommt es bei der Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Ermessensausübung auf der sog. zweiten Stufe auf die tatsächliche und rechtliche Situation im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung an.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 24. Februar 2015 6 K 299/14 aufgehoben, soweit die Klage gegen den Haftungsbescheid 1998 vom 27. Dezember 2002 und den Haftungsbescheid 1999 vom 28. November 2003 abgewiesen worden ist.

Insoweit wird die Sache an das Finanzgericht München, Außensenate Augsburg, zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist der Landesverband X der Partei Y. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ am 27. Dezember 2002 (für das Jahr 1998) und am 28. November 2003 (für das Jahr 1999) gegen den Kläger Haftungsbescheide über 739.600 DM bzw. 250.400 DM. Das FA stützte sie auf § 10b Abs. 4 Sätze 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG a.F.), weil der Kläger unzutreffende Bestätigungen über Aufwandsspenden und damit unrichtige Zuwendungsbestätigungen ausgestellt habe.

2 Während des dagegen gerichteten Einspruchsverfahrens veranlasste das FA auch in Bezug auf die Streitjahre eine erneute Prüfung unter Berücksichtigung der vom Bundesfinanzhof (BFH) in einem Parallelverfahren aufgestellten Anforderungen an die Spendenhaftung (vgl. dazu BFH-Urteil vom 9. Mai 2007 XI R 23/06, BFH/NV 2007, 2251). Zu diesem Zweck verlangte die Prüferin vom Kläger die Vorlage sowohl der Spendenbelege 1998 und 1999 als auch der den Aufwandsspenden zugrunde liegenden Beauftragungen. Der Kläger brachte die angeforderten Unterlagen nicht bei. In seiner Einspruchsentscheidung vom 10. Januar 2014 setzte das FA die Haftungsbeträge unter Rückgriff auf die von ihm für die Vorjahre getroffenen Feststellungen im Wege einer Schätzung der Haftungsgrundlagen für 1998 auf 443.800 DM und für 1999 auf 150.360 DM herab.

3 Im Klageverfahren behauptete der Kläger in einer "Erklärung an Eidesstatt" seines Vorstandes (V), die von der Prüferin erbetenen Unterlagen seien anlässlich eines Umzugs seiner Geschäftsstelle im September 2013 durch Zufall wieder aufgefunden worden. Davon habe V das FA am 10. und 11. September 2013 telefonisch unterrichtet. Dieses habe ihm jedoch mitgeteilt, die Prüfung sei bereits abgeschlossen und die Kartons könnten nicht mehr übergeben werden.

4 Er übergab in Befolgung einer gerichtlichen Aufklärungsanordnung (§ 79b Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) betreffend die Vorlage "sämtlicher Spendenquittungen, Belege und aller sonstigen entscheidungserheblichen Unterlagen zu den streitigen Spenden 1998 und 1999" dem Finanzgericht (FG) 59 Ordner mit Fotokopien von Spendenbescheinigungen und weiteren Unterlagen. In einer weiteren Aufklärungsanordnung forderte das FG den Kläger u.a. auf, die ladungsfähige Anschrift des in der eidesstattlichen Versicherung genannten Umzugshelfers sowie den genauen Tag und Ort anzugeben, an dem die Belege wieder aufgefunden worden seien; ferner sei anzugeben, ob der Umzugshelfer den Vortrag in der eidesstattlichen Versicherung als Zeuge bestätigen könne. Der Kläger teilte daraufhin die Ladungsanschrift des Zeugen mit und gab an, dieser könne die in der eidesstattlichen Versicherung enthaltenen Ausführungen bestätigen; zum genauen Tag und Ort des Auffindens machte er keine ergänzenden Angaben.

5 Das FA trat dem Vorbringen des Klägers zum Komplex des Auffindens der Unterlagen im Klageverfahren nicht entgegen. Auch das FG unterstellte diesen Vortrag ohne weitergehende Sachaufklärung als wahr. Dennoch wies es die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1233 veröffentlichten Urteil ab. Dabei war das FG der Auffassung, seine Prüfungskompetenz sei gemäß § 102 FGO auf die Ermessensausübung des FA im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung beschränkt. Infolgedessen sei der Inhalt der erstmals im Klageverfahren vorgelegten 59 Ordner für die Rechtmäßigkeit der Haftungsbescheide nicht erheblich und daher von ihm nicht zu prüfen gewesen. Die Ermessensausübung des FA selbst sah das FG als rechtsfehlerfrei an.

6 Mit seiner Revision rügt der Kläger, das FG habe die von ihm im Klageverfahren vorgelegten Unterlagen unter Verkennung des Umfangs der gerichtlichen Überprüfungspflicht von Haftungsbescheiden als zweistufige Entscheidungen zu Unrecht nicht berücksichtigt. Insbesondere habe es selbst keine Tatsachen festgestellt, aus denen sich ergebe, dass der Kläger den in § 10b Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. normierten Haftungstatbestand erfüllt habe.

7 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil in Bezug auf die Haftungsbescheide 1998 und 1999 vom 27. Dezember 2002 und vom 28. November 2003 aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

9 Es handele sich bei einem Haftungsbescheid um einen einheitlichen Verwaltungsakt, dessen Tenor nur eine Regelung umfasse. Würde die Zweistufigkeit der Haftungsprüfung auch auf den maßgeblichen Zeitpunkt für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit ausstrahlen, käme es bezüglich des Haftungstatbestands auf den Schluss der mündlichen Verhandlung und bezüglich der anschließenden Ermessensentscheidung auf den Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung des FA an. Zur Vermeidung von Inkonsistenzen sei es erforderlich, bei der Beurteilung der Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheids insgesamt auf den Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung abzustellen.

Entscheidungsgründe

10 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

11 1. Das FG hat bei der zweigliedrigen Überprüfung von Haftungsbescheiden die Voraussetzungen des Haftungstatbestands des § 10b Abs. 4 Satz 2 Alternative 1 EStG a.F. ("erste Stufe") bejaht, ohne die vom Kläger vorgelegten weiteren Beweismittel zu berücksichtigen. Daran hat es sich zu Unrecht aufgrund eines zu weiten Verständnisses des ausschließlich die Ermessensausübung ("zweite Stufe") betreffenden § 102 Satz 1 FGO gehindert gesehen.

12 a) Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Entscheidung über die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners zweigliedrig aufgebaut. Danach hat das FA zunächst zu prüfen, ob in der Person, die es zur Haftung heranziehen will, die tatbestandlichen Voraussetzungen der jeweiligen Haftungsnorm erfüllt sind. Insoweit ist die Entscheidung keine Ermessensentscheidung i.S. von § 5 der Abgabenordnung (AO), § 102 FGO, sondern eine vom FG in vollem Umfang zu überprüfende rechtlich gebundene Entscheidung (ständige Rechtsprechung, vgl. grundlegend BFH-Urteil vom 13. April 1978 V R 109/75, BFHE 125, 126, BStBl II 1978, 508, unter 1., das noch zu dem früheren --sinngemäß gleichen-- Regelungsgehalt der §§ 109, 118 der Reichsabgabenordnung ergangen ist, sowie dieses bestätigend BFH-Urteil vom 18. Mai 1983 I R 193/79, BFHE 138, 335, BStBl II 1983, 544, m.w.N.). Erst danach, auf der zweiten

Stufe, entscheidet die Finanzbehörde nach ihrem Ermessen (s. z.B. Loose in Tipke/ Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 191 AO Rz 11).

13 Führt das Klageverfahren im Rahmen der ersten Prüfungsstufe aufgrund neu hinzugekommener tatsächlicher Feststellungen oder aufgrund einer von der Rechtsauffassung des FA abweichenden Beurteilung der Voraussetzungen der jeweiligen Haftungsnorm zu anderen Grundlagen der Ermessensentscheidung und ermöglichen diese tatsächlichen oder rechtlichen Erkenntnisse eine dem Kläger günstigere Ermessensentscheidung, so ist dem angefochtenen Verwaltungsakt der Boden entzogen (so ausdrücklich BFH-Urteil in BFHE 125, 126, BStBl II 1978, 508, unter 1.). Dies muss erst recht gelten, wenn die Prüfung auf der ersten Stufe ergibt, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen der Haftungsnorm gar nicht erfüllt waren bzw. sind. Auch in diesem Fall ist für eine weitergehende Ermessensausübung kein Raum und der entsprechende Haftungsbescheid als rechtswidrig aufzuheben. Dies gilt selbst dann, wenn der in Anspruch Genommene seinen Mitwirkungspflichten zur Aufklärung des Sachverhalts nicht nachgekommen ist (BFH-Urteil in BFHE 125, 126, BStBl II 1978, 508, unter 1.).

14 Diese höchstrichterliche Rechtsprechung hat für die gerichtliche Überprüfung von Haftungsbescheiden zur Folge, dass hinsichtlich der sog. ersten Stufe --abgesehen vom Eingreifen einer etwaigen Präklusion (z.B. nach § 79b Abs. 3 FGO)-- derjenige Sach- und Streitstand zugrunde zu legen ist, wie er sich am Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem Tatsachengericht darstellt. Demgegenüber kommt es bei der Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Ermessensausübung auf der sog. zweiten Stufe auf die tatsächliche und rechtliche Situation im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung --dies ist in der Regel der Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung-- an (ebenfalls ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. aus jüngerer Zeit z.B. BFH-Urteil vom 26. Juni 2014 IV R 17/14, BFH/NV 2014, 1507, Rz 26).

15 b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze erweist sich die Überprüfung der Haftungsbescheide 1998 und 1999 durch das FG als rechtlich unzureichend.

16 Das FG hat zu Unrecht nicht die tatbestandlichen Voraussetzungen der vom FA angenommenen Ausstellerhaftung des Klägers nach § 10b Abs. 4 Satz 2 Alternative 1 EStG a.F. geprüft. Nach dieser Vorschrift haftet derjenige, der vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung über Zuwendungen --u.a. an eine politische Partei i.S. von § 2 des Parteiengesetzes-- ausstellt, für die aufgrund des vom Zuwendenden geltend gemachten Sonderausgabenabzugs entgangenen Steuern. Der Umfang dieser Haftung betrug für die Streitjahre 40 v.H. des jeweils zugewendeten Betrags (§ 10b Abs. 4 Satz 3 EStG a.F).

17 § 10b Abs. 4 Satz 2 Alternative 1 EStG a.F. setzt damit voraus, dass von dem als Haftenden in Anspruch genommenen Zuwendungsempfänger unrichtige Bestätigungen ausgestellt worden sind. Dabei bezieht sich die Unrichtigkeit der Zuwendungsbestätigung auf die Angaben, die für den Abzug als Sonderausgaben wesentlich sind, insbesondere also auf die Höhe des zugewendeten Betrags, den beabsichtigten Verwendungszweck und den steuerbegünstigten Status der spendenempfangenden Körperschaft (BFH-Urteil vom 12. August 1999 XI R 65/98, BFHE 190, 144, BStBl II 2000, 65, unter II.1.a). Im Falle der hier streitgegenständlichen Aufwandsspenden darf eine Spendenbestätigung nur ausgestellt werden, wenn bei dem jeweiligen Spender eine tatsächliche Vermögenseinbuße eingetreten ist (vgl. hierzu im Einzelnen BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 2251, unter II.2.).

18 Hierzu enthält das angefochtene Urteil keine Ausführungen, die den Sach- und Streitstand zum Schluss der mündlichen Verhandlung zugrunde legen. Das FG hat nicht beachtet, dass der Kläger auf seine Anordnung hin 59 Ordner und weitere Unterlagen vorgelegt hatte, bei denen es sich laut Übergabeprotokoll um Unterlagen zu Barspenden und Beauftragungen aus den Jahren 1998 und 1999 handelte. Diese Beweismittel hätte es auswerten und bei der Überprüfung der Haftungsbescheide auf der sog. ersten Stufe berücksichtigen müssen. Das FG wird diese notwendige Prüfung im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.

19 c) Der erkennende Senat sieht keine Gefahr, dass es zu den vom FA befürchteten Inkonsistenzen in Bezug auf den Erlass eines einheitlichen Haftungsbescheids kommen wird. Der Gefahr eines "Nachschiebens von Beweismitteln" kann mit der Möglichkeit, Fristen gemäß § 364b AO bzw. § 79b FGO zu setzen, sowie mit der Kostenfolge des § 137 FGO hinreichend begegnet werden.

20 d) Dass das FG den Inhalt der überlassenen Ordner und Unterlagen unter Berufung auf § 102 FGO nicht berücksichtigt hat, erweist sich als materiell-rechtlicher Fehler. § 102 FGO beschränkt die allgemein bestehende Prüfungskompetenz des Tatsachengerichts hinsichtlich des angefochtenen Verwaltungsakts bei Ermessensentscheidungen auf die Frage, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens beachtet sind oder bestehendes Ermessen nicht oder fehlerhaft ausgeübt worden ist (z.B. BFH-Beschluss vom 22. Juli 2002

VII B 296/01, BFH/NV 2002, 1485, unter II.1.a). Beachtet das FG nicht, dass es sich bei der angefochtenen Entscheidung um eine Ermessensentscheidung handelt, und prüft es nicht, ob das Ermessen ausgeübt und gegebenenfalls, ob von ihm innerhalb der bestehenden Grenzen Gebrauch gemacht wurde, wird dies als materieller Fehler und nicht als Verfahrensfehler angesehen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 1485, unter II.1.a). Nichts anderes kann für den hier vorliegenden, gleichsam umgekehrten Fall gelten, dass das FG den Anwendungsbereich des § 102 FGO zu weit zieht und den Umfang seiner Prüfungskompetenz auch im Hinblick auf Fragen des Tatbestands einer Ermessensvorschrift als eingeschränkt ansieht. Auch solches Fehlverständnis bedingt eine materiell-rechtliche Fehlerhaftigkeit des Urteils, stellt aber keinen Verfahrensverstoß dar.

21 2. Da die Vorentscheidung bereits aufgrund dieses materiell-rechtlichen Mangels aufzuheben ist, kommt es auf die vom Kläger erhobenen Verfahrensrügen nicht mehr an.

22 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de