

Beschluss vom 28. Februar 2023, VII R 29/18

Haftung eines Steuerberaters und Wirtschaftsprüfers

ECLI:DE:BFH:2023:B.280223.VIIR29.18.0

BFH VII. Senat

AO § 71, AO § 191, AO § 370, FGO § 126a, StGB § 27 Abs 1, StPO § 170 Abs 2, ZPO § 47 Abs 2, AO § 5, FGO § 102, FGO § 51 Abs 1 S 1, ZPO § 42 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 06. März 2018, Az: 9 K 9306/12

Leitsätze

1. NV: Bestellt ein Beteiligter kurz vor Ablauf der Anhörungsfrist nach § 126a Satz 2 FGO einen neuen Prozessvertreter, liegt ein erheblicher Grund für eine Fristverlängerung nur dann vor, wenn der Vertretene den Mandatswechsel nicht verschuldet hat.
2. NV: Berufstypische Handlungen eines Steuerberaters beziehungsweise Wirtschaftsprüfers können dann eine strafbare Beihilfe zur Steuerhinterziehung darstellen, wenn das vom Hilfeleistenden erkannte Risiko strafbaren Verhaltens seines Mandanten als derart hoch anzusehen ist, dass seine Hilfeleistung als Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters beurteilt werden kann.
3. NV: Das FG darf im Rahmen seiner eigenen Überzeugungsbildung auch dann von einer Steuerstraftat ausgehen, wenn die Staatsanwaltschaft das diesbezügliche Strafverfahren nach § 170 Abs. 2 StPO eingestellt hat.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 06.03.2018 - 9 K 9306/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) als ehemaliger Steuerberater einer GmbH wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung für rückständige Umsatzsteuern dieser Gesellschaft haftet.
- 2 I. Der Kläger ist ... Steuerberater und Wirtschaftsprüfer ... und ... betreibt nebenberuflich ... eine Steuerberater- und Wirtschaftsprüferkanzlei in aa, im Streitzeitraum mit zwei Mitarbeitern, einem Steuerfachangestellten, dem als Zeugen vernommenen A, und der als Zeugin vernommenen B.
- 3 Ende des Jahres 2006 beauftragte der damals [im Ausland] wohnhafte C, der zusammen mit einer weiteren Person, D, Schrottplätze und Metallhandelsunternehmen in [mehreren Staaten im Balkangebiet] betrieb und beherrschte, den Kläger mit dem Erwerb einer GmbH, der späteren ... X GmbH. Der Kläger nahm den Auftrag an.
- 4 Der Erwerb der X GmbH erfolgte im Februar 2007. Geschäftsführer der X GmbH wurden Herr C und eine weitere Person, E, der allerdings nicht alleinvertretungsbefugt war, keine Vollmacht über die Konten der X GmbH hatte und seine Geschäftsführertätigkeit in der Folgezeit auch nicht ausübte; er sortierte Schrott und bekam dafür monatlich 500 €.
- 5 Ab März 2007 nutzten die Herren C und D zusammen mit einem Dritten, F, die X GmbH für den Verkauf von Schrott

und Altmetall aus dem Balkangebiet an verschiedene Unternehmen in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland). Altmetall und Schrott wurden jeweils für die Zollanmeldungen im Transaktionswert sehr stark unterfakturiert und direkt mit dem LKW an die deutschen Abnehmer geliefert. Den Abnehmern gegenüber trat als Veräußerer die X GmbH auf. Die Verkäufe an die Abnehmer erfolgten zum Marktwert. Um die durch den Verkauf zum Marktwert anfallende Umsatzsteuer nahezu vollständig zu umgehen, machte die X GmbH Vorsteuerbeträge aus Scheinrechnungen (Material-Eingangsrechnungen) von Drittfirmen geltend.

- 6** Die steuerliche und betriebswirtschaftliche Beratung und Vertretung der X GmbH sowie die Buchführung einschließlich des Kontierens von Belegen, Rechnungslegung und -versendung, Rechnungsprüfung sowie Sekretariats- und Schreibearbeiten übernahm der Kläger, der die Buchführung der X GmbH und die Vorbereitung der Umsatzsteuer-Voranmeldungen dem Zeugen A übertrug. Die gesamte Korrespondenz der X GmbH wurde ebenfalls über die Kanzlei des Klägers geführt. Zwar hatte Herr C für die X GmbH in bb Büroräume angemietet; diese Räume wurden aber bis einschließlich Oktober 2007 nicht für deren Geschäftstätigkeiten genutzt.
- 7** Bereits im Jahr 2004 hatte der Kläger als alleiniger Gesellschafter der Y GmbH über diese Gesellschaft zusammen mit G die Z GmbH gegründet. Am 01.03.2007 veräußerte der Kläger seine Anteile an der Y GmbH an Herrn D, der daraufhin neben Herrn G als Geschäftsführer der Z GmbH bestellt wurde. In der Folgezeit veräußerte der Kläger noch zwei weitere Gesellschaften, die spätere U GmbH und die spätere V GmbH, an Personen aus dem Umfeld der Herren C, D und F. Die genannten Gesellschaften wurden in ähnlicher Weise wie die X GmbH in den Handel mit Schrott und Altmetall einbezogen und dienten dazu, die dabei anfallende Umsatzsteuer zu umgehen.
- 8** Am 04.07.2007 übermittelte die Kanzlei des Klägers an den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) Umsatzsteuer-Voranmeldungen der X GmbH für die Monate März und April 2007.
- 9** Die von der X GmbH geltend gemachten Vorsteuerbeträge beruhten fast ausschließlich auf Eingangsrechnungen einer Firma W aus [dem Inland]. Auf den Rechnungen war für das genannte Unternehmen keine Bankverbindung angegeben; stattdessen befand sich darauf die Aufforderung, den Rechnungsbetrag auf das jeweilige Bankkonto eines ausländischen Unternehmens mit Sitz [im Balkangebiet] zu überweisen. Dementsprechend überwies die X GmbH die auf den Rechnungen angegebenen Beträge zeitnah überwiegend auf die in den Rechnungen angegebenen ausländischen Konten oder zahlte Teilbeträge in bar.
- 10** Der Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbetrag für März 2007 wurde am 27.07.2007 entrichtet.
- 11** Bereits am 23.07.2007 hatte das FA eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Voranmeldungszeiträume März und April 2007 angeordnet. Der zuständige Prüfer, der Zeuge H, suchte die Kanzlei des Klägers auf und sprach mit diesem über die Voranmeldungen der X GmbH. Wenige Tage später veranlasste der Zeuge H, dass das sich aus der Umsatzsteuer-Voranmeldung für April 2007 ergebende Guthaben nicht ausgezahlt wurde; zudem forderte er den Kläger auf, sämtliche Einfuhrpapiere und Beförderungsnachweise beizubringen, um das Gelangen des Altmetalls aus [dem Balkangebiet] in das Inland nachvollziehbar zu belegen.
- 12** Am 01.08.2007 erließ das FA Schätzungsbescheide über die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für Mai und Juni 2007 mit einer Zahllast von jeweils knapp ... €.
- 13** Am 23.08.2007 übermittelte die Kanzlei des Klägers die Umsatzsteuer-Voranmeldungen der X GmbH für Mai und für Juni 2007 an das FA. Sämtliche Vorsteuerbeträge für Mai 2007 und nahezu alle Vorsteuerbeträge für Juni 2007 beruhten auf insgesamt 32 Rechnungen eines Einzelunternehmens I aus [dem Inland]. Auf den Rechnungen war jeweils eine auf den Namen des Inhabers lautende inländische Bankverbindung angegeben.
- 14** Das FA folgte den Voranmeldungen nicht und hielt seine Schätzungsbescheide aufrecht.
- 15** Im September 2007 erstellte der Kläger im Auftrag von Herrn D einen Finanzierungs- und Businessplan für die Z GmbH sowie einen Prüfungsbericht zur Vorlage bei der zuständigen Ausländerbehörde. In dem Businessplan wurden der Ankauf von Altmetall im Ausland, der Transport nach Deutschland und die Weiterveräußerung an die Endabnehmer im Inland erläutert.
- 16** Am 10.10.2007 rief der Zeuge H in der Kanzlei des Klägers an und teilte dem Zeugen A mit, dass die für März und April 2007 geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen der Firma W, [im Inland], nicht berücksichtigt werden könnten, weil dieses Unternehmen nicht existiere. In seinem Bericht vom 18.10.2007 führte der Prüfer aus, es könne ausgeschlossen werden, dass die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich von der ausstellenden

Firma bewirkt worden seien. Wegen der Einzelheiten wird auf den genannten Bericht (Umsatzsteuer-Sonderprüfungsakte, Bd. 1 - nicht paginiert) Bezug genommen.

- 17** Am 19.10.2007 übermittelte die Kanzlei des Klägers die Umsatzsteuer-Voranmeldungen der X GmbH für Juli, August und September 2007 an das FA. Wiederum gingen nahezu alle geltend gemachten Vorsteuerbeträge auf Rechnungen eines Einzelunternehmens I aus [dem Inland] zurück. Die Vorauszahlungsbeträge wurden von der X GmbH Anfang November 2007 entrichtet.
- 18** Am 22.10.2007 veranlasste der Zeuge H die Einleitung strafrechtlicher Ermittlungsverfahren gegen die beiden Geschäftsführer der X GmbH und erließ wegen rückständiger Umsatzsteuervorauszahlungen für März und April 2007 in Höhe von insgesamt ... € einen dinglichen Arrest in das Vermögen der Gesellschaft. Am 31.10.2007 wurde der Bericht über die Umsatzsteuer-Sonderprüfung vom 18.10.2007 an die Kanzlei des Klägers versandt. Am 08.11.2007 ordnete das FA eine Anschluss-Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Voranmeldungszeiträume Mai bis September 2007 an.
- 19** Am 14.11.2007 übermittelte die Kanzlei des Klägers die Umsatzsteuer-Voranmeldung der X GmbH für Oktober 2007 an das FA.
- 20** Mit Schreiben an das FA vom 26.11.2007 bat der Kläger darum, den Beginn der Anschluss-Prüfung um "ca. zwei Wochen" zu verschieben, da er sich im Urlaub befinde und es ihm daher nicht möglich sei, die angeforderten Unterlagen vorzubereiten und zu übergeben. Das Schreiben wurde auf Diktat des Klägers vom Zeugen A gefertigt. Mit zwei weiteren Schreiben vom 14.12.2007 und vom 19.12.2007 teilte der Kläger dem FA mit, dass die Buchungsunterlagen nicht übergeben werden könnten, weil sie sich noch beim Mandanten befänden. Das Schreiben vom 14.12.2007 wurde nach Diktat durch den Kläger vom Zeugen A gefertigt und "i.A." unterzeichnet; das Schreiben vom 19.12.2007 wurde vom Kläger selbst unterzeichnet.
- 21** Im Dezember 2007 erschien Herr C in der Kanzlei des Klägers, übergab dem Zeugen A einen Stapel Rechnungen und teilte ihm mit, dass es sich um die Eingangsrechnungen der X GmbH für die Monate Mai bis Oktober 2007 handle. Die bislang vorliegenden Rechnungen des I, die der Buchführung und den Umsatzsteuervoranmeldungen zugrunde lägen, beruhten auf einem Versehen und müssten durch die nun übergebenen Eingangsrechnungen ersetzt werden. Die neuen Rechnungen wiesen sämtlich eine Firma Ä, [im Inland], als Aussteller aus. Auf den neuen Rechnungen war keine Bankverbindung angegeben; sie enthielten nur den Hinweis "Zahlungsanweisung siehe Anhang". Separate Beiblätter enthielten Zahlungsangaben zu Drittfirmen mit zum Teil ausländischen Bankverbindungen.
- 22** Am 27.12.2007 ging beim Amtsgericht (AG) ein Antrag der X GmbH auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein.
- 23** Für die im Laufe des Jahres 2007 erbrachten Leistungen stellte die Kanzlei des Klägers der X GmbH insgesamt ... € in Rechnung.
- 24** Am 3., 4., 10. und 11.01.2008 notierte der Zeuge A auf seinen täglich zu führenden Stundennachweisen insgesamt 21 Stunden für "[X] Buchg. ER (Mai - Sept. neu)" beziehungsweise "[X] Bf Mai/Juni", "[X] Bf Juli/Aug." sowie "[X] Bf Sept."
- 25** Mit Bescheiden vom 23., 24. und 25.01.2008 setzte das FA Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für Mai 2007 in Höhe von ... €, für Juni 2007 in Höhe von ... €, für Juli 2007 in Höhe von ... €, für August 2007 in Höhe von ... €, für September 2007 in Höhe von ... € und für Oktober 2007 in Höhe von ... € fest. Die sich daraus ergebenden Nachforderungen beliefen sich auf rund ... €.
- 26** Am 25.01.2008 ordnete das AG die vorläufige Insolvenzverwaltung an.
- 27** Am 12.02.2008 übermittelte die Kanzlei des Klägers an das FA die Umsatzsteuer-Voranmeldung der X GmbH für November 2007. Das FA setzte daraufhin abweichend mit Bescheid vom 10.04.2008 Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von ... € fest.
- 28** Gegen die Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide für März bis November 2007 legte der Kläger für die X GmbH Einspruch ein und erhob Klage (...). In seiner Klagebegründung führte er aus, dass die X GmbH insbesondere hinsichtlich des Vorsteuerabzugs aus den Rechnungen des Einzelunternehmens W gutgläubig und der Vorsteuerabzug daher rechtmäßig gewesen sei. Das Klageverfahren wurde nicht weiter betrieben und galt nach

Niederlegung des Mandats durch den Kläger am 16.02.2011 und wegen Nichtbetreibung in der Folgezeit seit dem 06.09.2011 als statistisch erledigt.

- 29 Mit Beschluss vom 22.04.2008 wurde der Antrag der X GmbH auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgewiesen.
- 30 Am 12.05.2009 wurden im Rahmen des gegen Herrn C gerichteten strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens die Kanzleiräume des Klägers durchsucht und Unterlagen beschlagnahmt. In der dabei sichergestellten Buchführung der X GmbH für die Monate Mai bis Oktober 2007 befanden sich zu diesem Zeitpunkt ausschließlich Material-Eingangsrechnungen der Firma Ä,
- 31 Vom 18.07.2009 bis 20.07.2009 fertigte der Kläger insgesamt 19 in die Jahre 2007 und 2008 rückdatierte Schreiben an und fügte diese in die zum Mandat der X GmbH geführten Akten ein. Mit den Schreiben sollte eine Übergabe von Akten und Belegordnern an die X GmbH und an Herrn C sowie eine Bitte um Rückgabe von Akten an die Kanzlei aus Anlass der Umsatzsteuer-Sonderprüfung dokumentiert werden. Den Vorgang der Übergabe von Unterlagen an Herrn C und die ergebnislose Bitte um Rückgabe hielt der Kläger zudem in einer Aktennotiz vom 20.07.2009 fest, in der er auf die (rückdatierten) Unterlagen in seinen Akten verwies.
- 32 Am 13.04.2010 leitete die Steuerfahndungsstelle des FA cc ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren gegen den Kläger wegen des Verdachts der Beihilfe zur Hinterziehung von Umsatzsteuer zugunsten der X GmbH für die Voranmeldungszeiträume Mai bis November 2007 ein; auf den Bericht vom 26.10.2010 wird Bezug genommen. Das Verfahren wurde noch im April 2010 von der Staatsanwaltschaft cc übernommen.
- 33 Zum 31.08.2010 schied der Zeuge A aufgrund seiner eigenen ordentlichen Kündigung des Arbeitsverhältnisses aus der Kanzlei des Klägers aus.
- 34 Sowohl Herr C als auch Herr F wurden aufgrund der geschilderten Vorgänge rechtskräftig wegen Steuerhinterziehung verurteilt, Herr C durch Urteil des Landgerichts (LG) cc vom 19.04.2012 ... und Herr F durch Urteil des LG cc vom 18.07.2017 Ebenfalls rechtskräftig verurteilt wurde der Rechnungsaussteller I durch Urteil des AG dd vom 21.11.2013 Wegen der Einzelheiten wird auf die genannten Urteile Bezug genommen.
- 35 II. Mit Haftungsbescheid vom 20.01.2012 über ... € nahm das FA den Kläger gemäß §§ 71, 191 der Abgabenordnung (AO) wegen Beihilfe zur Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Mai bis November 2007 zugunsten der X GmbH in Haftung. Weitere Haftungsbescheide ergingen gegen Herrn E, den ehemaligen Geschäftsführer der X GmbH, sowie gegen die Herren C und F.
- 36 Der Kläger legte dagegen am 13.02.2012 Einspruch ein und erhob am 20.09.2012 Klage auf Feststellung der Nichtigkeit des Haftungsbescheids (Az. 9 K 9306/12). Er machte im Wesentlichen geltend, er habe erstmals am 12.05.2009 aufgrund der Durchsuchung seiner Kanzleiräume Kenntnis von den gegen Herrn C gerichteten Tatvorwürfen erlangt. Die Dienstleistungen für die X GmbH habe ausschließlich sein Mitarbeiter, der Zeuge A, erbracht. Er selbst habe in das Mandat keine Einblicke gehabt.
- 37 Mit Einspruchsentscheidung vom 22.05.2013 hob das FA den Haftungsbescheid bezüglich der Haftungsschuld für November 2007 auf und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück.
- 38 III. Der Kläger erhob dagegen am 27.05.2013 Klage (Az. 9 K 9142/13). Mit Beschluss vom 05.08.2013 wurden die Verfahren 9 K 9306/12 und 9 K 9142/13 verbunden und unter dem Aktenzeichen 9 K 9306/12 fortgeführt.
- 39 Am 13.06.2013 beantragte der Kläger die Aufhebung beziehungsweise Aussetzung der Vollziehung (AdV) des Haftungsbescheids vom 20.01.2012 (Az. 9 V 9171/13).
- 40 Mit Beschluss vom 09.07.2015 setzte das Finanzgericht (FG) die Vollziehung des Haftungsbescheids in Bezug auf Säumniszuschläge in Höhe von ... € aus und wies den Antrag im Übrigen zurück.
- 41 Gegen diesen Beschluss erhob der Kläger am 26.07.2015 Gegenvorstellung und Anhörungsrüge. Außerdem stellte er mit Datum vom 25.07.2015 einen Befangenheitsantrag gegen den damaligen Vorsitzenden des 9. Senats, den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht J, sowie gegen den Berichterstatter, Richter am Finanzgericht K.
- 42 Der Vorsitzende Richter am Finanzgericht J schied mit Ablauf des 31.07.2015 altersbedingt aus dem aktiven Dienst aus.

- 43** Mit Verfügung vom 31.08.2015 stellte die mittlerweile zuständige Staatsanwaltschaft aa das strafrechtliche Ermittlungsverfahren gegen den Kläger unter Berufung auf § 170 Abs. 2 der Strafprozeßordnung (StPO) mit der Begründung ein, nach intensiver Durcharbeit der circa 2 800 Seiten Verfahrensakten sei festzustellen, dass der Kläger nicht mit der für eine Anklage erforderlichen hinreichenden Sicherheit tatverdächtig sei, sich wegen Beihilfe zu den Steuerhinterziehungstaten des rechtskräftig verurteilten Herrn C schuldig gemacht zu haben. Wegen der Einzelheiten wird auf die genannte Verfügung Bezug genommen.
- 44** Mit Beschluss vom 01.12.2015 wies das FG die Befangenheitsanträge gegen den ehemaligen Vorsitzenden Richter am Finanzgericht J und den Richter am Finanzgericht K zurück. Der abgelehnte Richter am Finanzgericht K war an diesem Beschluss nicht beteiligt.
- 45** Mit Beschluss vom 26.01.2016 wies das FG zudem die Anhörungsrüge und die Gegenvorstellung zurück.
- 46** Eine gegen die Beschlüsse vom 09.07.2015 und vom 26.01.2016 erhobene Verfassungsbeschwerde nahm das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) nicht zur Entscheidung an (BVerfG-Beschluss vom 18.04.2016 - 1 BvR 443/16). Ein ebenfalls gestellter Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung nach § 32 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes wurde damit gegenstandslos.
- 47** Am 20.05.2016 beantragte der Kläger unter Hinweis auf die Einstellungsverfügung der Staatsanwaltschaft aa vom 31.08.2015 die Änderung des Beschlusses über die AdV vom 09.07.2015 und stellte gleichzeitig Befangenheitsanträge gegen den (zwischenzeitlich zuständigen) Vorsitzenden Richter am Finanzgericht L und (erneut) gegen den Richter am Finanzgericht K (Az. 9 V 9100/16). Da der Vorsitzende Richter am Finanzgericht L zwischenzeitlich geschäftsplanmäßig aus dem zuständigen FG-Senat ausgeschieden war, nahm der Kläger seinen Antrag insoweit zurück.
- 48** Mit Beschluss vom 29.12.2016 (Az. 9 K 9306/12 und Az. 9 V 9100/16) wies das FG den Befangenheitsantrag vom 20.05.2016 gegen den Richter am Finanzgericht K als unbegründet zurück. Der abgelehnte Richter am Finanzgericht K war an diesem Beschluss nicht beteiligt.
- 49** Mit Schriftsatz vom 25.01.2017 lehnte der Kläger erneut den Berichterstatter, Richter am Finanzgericht K, wegen Befangenheit ab.
- 50** Mit Beschluss vom 03.05.2017 (Az. 9 V 9100/16) setzte das FG die Vollziehung des Haftungsbescheids in voller Höhe bis zum Ablauf eines Monats nach Zustellung einer abschließenden Entscheidung in dem Verfahren 9 K 9306/12 ohne Sicherheitsleistung aus und verwies zur Begründung auf die Einstellungsverfügung der Staatsanwaltschaft aa vom 31.08.2015.
- 51** Mit Schreiben vom 06.10.2017 teilte das FG dem Kläger mit, dass der als Zeuge benannte Herr C nach Auskunft der Justizvollzugsanstalt ee bereits ... aus der Haft entlassen worden sei; er solle [im Balkangebiet] wohnhaft sein. Eine gerichtsseitige Ladung erfolge insoweit nicht; der Zeuge könne allerdings klägerseitig zum Verhandlungstermin gestellt werden. Für diesen Fall werde um rechtzeitige Mitteilung gebeten, damit auch ein Dolmetscher hinzugezogen werden könne.
- 52** Das FG verhandelte an fünf Sitzungstagen, am 17.11. und am 27.11.2017 sowie am 12.01., am 14.02. und am 06.03.2018.
- 53** Zwei Tage vor dem dritten Sitzungstag, mit Schriftsatz vom 10.01.2018, stellte der Kläger erneut einen Befangenheitsantrag, und zwar gegen den (neuen) Vorsitzenden des 9. Senats, M, sowie gegen die beiden Beisitzer, Richter am Finanzgericht N und Richter am Finanzgericht K. Zu Beginn des Fortsetzungstermins vom 12.01.2018 gab der Bevollmächtigte des Klägers zu Protokoll, dass seiner Auffassung nach die Voraussetzungen des § 47 Abs. 2 der Zivilprozessordnung (ZPO) nicht erfüllt seien. Die mündliche Verhandlung wurde gleichwohl fortgesetzt.
- 54** Am 05.02.2018 stellte der Kläger einen weiteren Befangenheitsantrag, zum einen wiederum gegen den Vorsitzenden des 9. Senats, Vorsitzender Richter am Finanzgericht M, und gegen die beiden Beisitzer, Richter am Finanzgericht N und Richter am Finanzgericht K, und zum anderen gegen den Vorsitzenden des 8. Senats, den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht O, als Vertreter von M.
- 55** Mit Beschluss vom 12.02.2018 verwarf der 8. Senat des FG das Ablehnungsgesuch vom 05.02.2018 gegen den Vorsitzenden des 8. Senats als rechtsmissbräuchlich und unzulässig und wies die Ablehnungsgesuche gegen die Mitglieder des 9. Senats vom 10.01.2018 und vom 05.02.2018 als unbegründet zurück.

- 56** Mit Schriftsatz vom 19.02.2018 stellte der Kläger einen weiteren Befangenheitsantrag gegen den Vorsitzenden des 9. Senats, Vorsitzender Richter am Finanzgericht M.
- 57** Mit Urteil vom 06.03.2018 setzte das FG die Haftungssumme hinsichtlich der von der X GmbH verwirkten Säumniszuschläge um ... € auf ... € herab und wies die Klage im Übrigen ab. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1765 veröffentlicht.
- 58** Die Befangenheitsanträge gegen den Berichterstatter, Richter am Finanzgericht K, vom 25.01.2017 und gegen den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht M vom 19.02.2018 wies das Gericht in den Entscheidungsgründen als offensichtlich unzulässig beziehungsweise missbräuchlich zurück.
- 59** Dass der Senat am 12.01.2018 trotz des Ablehnungsgesuchs vom 10.01.2018 die mündliche Verhandlung fortgesetzt habe, sei im Ergebnis jedenfalls unerheblich. Ob die von dem Vorsitzenden den Beteiligten in der mündlichen Verhandlung mitgeteilte Rechtsauffassung zu § 51 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in Verbindung mit § 47 Abs. 2 ZPO zutreffend sei, könne letztlich dahingestellt bleiben; denn ein eventueller Verstoß sei jedenfalls aufgrund des ohne Beteiligung der abgelehnten Richter gefassten Beschlusses vom 12.02.2018 über die Zurückweisung der Ablehnungsgesuche vom 10.01.2018 und vom 05.02.2018 geheilt.
- 60** Weiter führte das FG in den Entscheidungsgründen aus: Der Haftungsbescheid vom 20.01.2012 sei nicht nichtig; er erfülle keinen der in § 125 Abs. 2 AO genannten Tatbestände und leide auch nicht unter einem besonders schwerwiegenden Fehler im Sinne von § 125 Abs. 1 AO oder an anderen Mängeln, die eine Nichtigkeit begründen würden.
- 61** Der Haftungsbescheid sei auch, mit Ausnahme der Haftung für Säumniszuschläge, nicht rechtswidrig; der Senat sei nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme und bei Würdigung aller vorgetragenen und sonst erkennbaren Umstände des Falles davon überzeugt, dass der Kläger Beihilfe zu einer vorsätzlich begangenen Steuerhinterziehung in Bezug auf die Umsatzsteuervorauszahlungen der X GmbH für die Monate Mai bis Oktober 2007 geleistet habe.
- Für den Monat Oktober 2007 habe der Kläger vorsätzlich Beihilfe geleistet, indem er die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung am 14.11.2007 veranlasst habe, in welcher Vorsteuer unter Berücksichtigung von Eingangsrechnungen des I geltend gemacht wurde.
 - Hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Monate Mai bis September 2007 habe der Kläger dadurch Beihilfe geleistet, dass er im November und Dezember 2007 die Durchführung einer diese Zeiträume betreffenden Anschlussprüfung durch bewusst wahrheitswidrige Erklärungen gegenüber dem FA verhindert und es damit dem Haupttäter Herrn C zugleich ermöglicht habe, die zunächst in der Buchführung erfassten Eingangsrechnungen des vermeintlichen Lieferanten I durch solche der Firma Ä zu ersetzen.
 - Ferner habe der Kläger Beihilfe hinsichtlich der Umsatzsteuerhinterziehung für den gesamten Zeitraum Mai bis Oktober 2007 dadurch geleistet, dass er seinen Mitarbeiter, den Zeugen A, angewiesen hat, die diesem von Herrn C übergebenen "Austauschrechnungen" der Firma Ä in die Buchführung der X GmbH zu übernehmen und dabei den Austausch nicht durch eine offene Korrektur, sondern unter Verstoß gegen die Vorschrift des § 146 Abs. 4 AO so vorzunehmen, dass die ursprünglichen Buchungsunterlagen (Rechnungen I) später nicht mehr erkennbar waren.

Alle drei Beihilfehandlungen des Klägers seien vorsätzlich geschehen.

- 62** Auch der Höhe nach sei der Haftungsbescheid nicht zu beanstanden, soweit es um die Inanspruchnahme wegen Umsatzsteuer gehe. Die Höhe der von der X GmbH ordnungsgemäß erklärten Umsätze für den Zeitraum Mai bis Oktober 2007 sei zwischen den Prozessbeteiligten unstreitig. Ein Vorsteuerabzug aus den vorgelegten Eingangsrechnungen sei mangels Existenz der betreffenden Unternehmen sowie mangels Leistungsaustausch in vollem Umfang unberechtigt. Soweit der Kläger hilfsweise geltend gemacht habe, es müssten zumindest Abzugsbeträge beispielsweise für Einfuhrumsatzsteuer haftungsmindernd berücksichtigt werden, habe er derartige Beträge, für die er insoweit darlegungs- und beweispflichtig sei, weder dargelegt noch nachgewiesen. Im Übrigen habe das FA von vornherein den Betrag der hinterzogenen Steuern um 20 % gemindert; denn es habe eine Haftungsquote von 85 % angesetzt und noch einen Unsicherheitsabschlag von 5 % vorgenommen. Da aber einerseits der Kläger nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung grundsätzlich in Höhe von 100 % der

hinterzogenen Steuern hafte, ohne dass die Notwendigkeit bestehe, eine sogenannte Tilgungsquote zu berechnen, und andererseits aufgrund der Unterfakturierung der Altmetalleinfuhren die Einfuhrumsatzsteuer bei lediglich 2 % der unberechtigt geltend gemachten Vorsteuern liegen dürfte, wären etwaige Abzüge allein schon durch den vom FA vorgenommenen Unsicherheitsabschlag von 5 % bereits mehr als angemessen berücksichtigt worden.

- 63** Für die von der X GmbH verwirkten Säumniszuschläge hafte der Kläger hingegen nicht, da Säumniszuschläge nicht zu den in § 71 AO abschließend aufgezählten haftungsrelevanten Vermögensgegenständen gehörten.
- 64** IV. Der Kläger beantragte am 31.07.2018, den Tatbestand des Urteils vom 06.03.2018 in insgesamt 47 Punkten nach § 108 Abs. 1 FGO zu berichtigen. Außerdem lehnte der Kläger den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht M sowie die beiden Richter am Finanzgericht N und K erneut wegen Befangenheit ab.
- 65** Mit Beschluss vom 01.11.2018 wies das FG die Befangenheitsanträge als unzulässig zurück; die abgelehnten Berufsrichter waren an diesem Beschluss nicht beteiligt. Mit Beschluss vom 22.11.2018 änderte das FG in der geschäftsplanmäßigen Besetzung unter Beteiligung des Vorsitzenden Richters am Finanzgericht M sowie der Richter am Finanzgericht N und K den Tatbestand in zwei Punkten und lehnte den Antrag des Klägers im Übrigen als unzulässig ab. Die gegen den Beschluss des FG vom 22.11.2018 gerichtete Beschwerde hat der beschließende Senat mit Beschluss vom 11.11.2020 - VII B 191/18 als unbegründet zurückgewiesen.
- 66** V. Bereits mit Beschluss vom 17.12.2019 - VII S 45/18 hat der beschließende Senat die Vollziehung des streitgegenständlichen Haftungsbescheids vom 20.01.2012 in Gestalt des Urteils des FG vom 06.03.2018 - 9 K 9306/12 bis Ablauf von sechs Wochen nach Zustellung des Revisionsurteils in dem vorliegenden Verfahren gegen Sicherheitsleistung ausgesetzt. Wegen der Einzelheiten wird auf den genannten Beschluss Bezug genommen.
- 67** Das daraufhin gestellte Ablehnungsgesuch gegen die an dem Beschluss vom 17.12.2019 - VII S 45/18 beteiligten Richter sowie eine Anhörungsrüge, eine Gegenvorstellung und eine weitere Rüge wegen unfairen Verfahrens hat der beschließende Senat mit Beschluss vom 08.07.2020 - VII S 8/20 als unzulässig verworfen.
- 68** Nach Vorlage weiterer Unterlagen zur wirtschaftlichen Situation des Klägers hat der beschließende Senat den Beschluss vom 17.12.2019 - VII S 45/18 mit Beschluss vom 06.08.2020 - VII S 25/20 (AdV) abgeändert und die Vollziehung des Haftungsbescheids ohne Sicherleistung ausgesetzt.
- 69** Der Kläger hat gegen die Beschlüsse des Senats vom 17.12.2019 - VII S 45/18, vom 08.07.2020 - VII S 8/20 und vom 06.08.2020 - VII S 25/20 (AdV) Verfassungsbeschwerde eingelegt. Das BVerfG hat diese nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG-Beschluss vom 16.09.2021 - 1 BvR 2498/20).
- 70** VI. Mit der vom FG zugelassenen Revision wendet sich der Kläger gegen die Haftungsinanspruchnahme. Er macht geltend, der VII. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) sei für das vorliegende Verfahren nicht zuständig; denn es gehe im vorliegenden Rechtsstreit im Rahmen der Haftung auch um die der Haftung zugrunde liegende Umsatzsteuer, konkret um die Anrechnung weiterer Vorsteuern und Einfuhrumsatzsteuern, mit der Folge, dass der XI. Senat des BFH zuständig sei. Darüber hinaus rügt der Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 71** Der Kläger beantragt,
die Vorentscheidung und den Haftungsbescheid vom 20.01.2012 sowie die Einspruchsentscheidung vom 22.05.2013 aufzuheben,
hilfsweise, die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an einen anderen Senat des FG zurückzuverweisen.
- 72** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 73** Das FA tritt der Revision entgegen.
- 74** VII. Mit Schreiben vom 16.11.2022 hat der Vorsitzende des Senats den (ehemaligen) Bevollmächtigten des Klägers, Ö mbH, Rechtsanwalt P und Rechtsanwalt Q, mitgeteilt, dass der Senat einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich hält. Den Beteiligten ist gemäß § 126a Satz 2 FGO Gelegenheit zur Stellungnahme bis zum 14.12.2022 gegeben worden.
- 75** Mit Schreiben vom 18.11.2022 hat der Kläger mitgeteilt, dass die Rechtsanwälte P und Q keine Vertretungsvollmacht mehr besäßen. Mit Schreiben vom 08.12.2022 hat die Ö mbH eine Fristverlängerung bis zum

15.02.2023 mit der Begründung beantragt, dass sich der Bevollmächtigte des Klägers wieder in das Verfahren einarbeiten müsse; zudem werde diese Frist benötigt, damit sich weitere Rechtsvertreter in die umfangreiche seit dem Jahre 2012 gerichtsanhängige Streitmaterie beziehungsweise Aktenlage einarbeiten könnten.

- 76** Schließlich hat mit Schreiben vom 13.02.2023 die Ü mbB angezeigt, dass sie die Prozessvertretung von der Ö mbH übernommen hat. Sie hat angefragt, ob der Beschluss nach § 126a FGO angesichts eines Besetzungswechsels im VII. Senat zum 01.01.2023 aufrechterhalten bleibe. Darüber hinaus hat sie Akteneinsicht beantragt und angekündigt, nach erfolgter Akteneinsicht inhaltlich Stellung zu nehmen.
- 77** Der Senatsvorsitzende hat dies als konkludenten Fristverlängerungsantrag gewertet und diesen mit Schreiben vom 15.02.2023 mit der Begründung abgelehnt, dass erhebliche Gründe für eine weitere Fristverlängerung nicht vorgetragen worden seien. Akteneinsicht könne derzeit nicht gewährt werden, weil die Akten für die anstehende Entscheidung benötigt würden.

Entscheidungsgründe

B.

- 78** Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a FGO.
- 79** Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich.

C.

- 80** Der Senat kann in der Sache entscheiden, ohne den neuen Prozessbevollmächtigten auf ihren Antrag vom 13.02.2023 Akteneinsicht und anschließend Gelegenheit zur Stellungnahme zu gewähren. Die ursprünglich bis zum 14.12.2022 gesetzte Frist war bereits um zwei Monate bis zum 15.02.2023 verlängert worden. Erhebliche Gründe für eine weitere Fristverlängerung hat der Kläger nicht vorgetragen.
- 81** I. Im Falle der Bestellung eines neuen Prozessvertreters liegt ein erheblicher Grund für eine Terminsverlegung nur dann vor, wenn der Vertretene den Mandatswechsel nicht verschuldet hat (vgl. BFH-Beschlüsse vom 03.11.2003 - III B 55/03, BFH/NV 2004, 506, m.w.N. und vom 22.04.2005 - III B 121/04, BFH/NV 2005, 1373; Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 91 FGO Rz 114). Diese Rechtsprechung ist auf die Verlängerung der Anhörungsfrist nach § 126a Satz 2 FGO zu übertragen.
- 82** Nachdem der Kläger im vorliegenden Verfahren zwei von drei Prozessvertretern, die sich bereits in den Fall eingearbeitet und umfangreich zur Sache geäußert hatten, aus der Verantwortung entlassen hat, ohne dies dem Gericht gegenüber zu begründen, war der --durch die Beauftragung eines vierten Prozessvertreters veranlasste-- erneute Fristverlängerungsantrag wenige Tage vor Ablauf einer bereits um zwei Monate verlängerten Äußerungsfrist abzulehnen, zumal der damalige Prozessvertreter bereits in seinem ersten Fristverlängerungsantrag vom 08.12.2022 ausgeführt hat, diese Frist werde benötigt, damit sich weitere Rechtsvertreter in die umfangreiche Streitmaterie beziehungsweise Aktenlage einarbeiten könnten. Nach dieser Begründung und in Anbetracht der bereits verlängerten Frist hätte Anlass für eine möglichst zeitnahe Bestellung neuer Prozessvertreter und für deren möglichst zeitnahe Akteneinsicht bestanden.
- 83** II. Dem Antrag auf Akteneinsicht musste der Senat vor diesem Hintergrund nicht nachkommen.
- 84** Zudem hatten die damaligen Bevollmächtigten Ö mbH auf ihren Antrag vom 10.10.2018 die Gelegenheit zur Akteneinsicht erhalten. Der Senat hatte die Durchführung der Akteneinsicht mit Schreiben vom 11.10.2018 dem FG überlassen, weil sich die Akten einschließlich der Beiakten noch dort befanden. Das FG hatte sich mit Schreiben vom 12.10.2018 an die Prozessbevollmächtigten gewandt und diesen angeboten, beim AG ff Akteneinsicht zu nehmen.

D.

- 85** Der beschließende Senat ist für das vorliegende Verfahren sachlich zuständig.
- 86** Die sachliche Zuständigkeit ergibt sich aus Teil A, VII. Senat, Nr. 5 Buchst. b des Geschäftsverteilungsplans des BFH für das Jahr 2018. Danach ist der VII. Senat zuständig für Streitigkeiten aus dem allgemeinen Abgabenrecht und

Prozessrecht betreffend Haftung, wenn diese nicht auf einem Einzelsteuergesetz beruht und der Grund oder die Höhe der Steuer nicht streitig ist.

87 Der streitgegenständliche Haftungsbescheid beruht auf § 71 AO. Der Umstand, dass sich die Haftung auf rückständige Umsatzsteuervorauszahlungen bezieht, führt entgegen der Ansicht des Klägers nicht dazu, dass der XI. Senat zuständig wäre. Nach den --insoweit nicht angegriffenen-- Feststellungen des FG hat das FA den Haftungsbetrag von vornherein um insgesamt 20 % der Steuern, die der Haftung zugrunde liegen, gemindert. Die Höhe der Steuer als Grundlage für die Höhe der Haftung wäre demzufolge nur dann streitig, wenn der Kläger seinerseits im erstinstanzlichen Verfahren Abzugsbeträge in einer Höhe dargelegt und nachgewiesen hätte, die über 20 % des Haftungsbetrags hinausgehen. Dies ist nicht der Fall. Somit verbleibt es bei der Zuständigkeit des VII. Senats.

E.

- 88** Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das Urteil entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 89** I. Die von dem Kläger erhobenen Verfahrensrügen greifen nicht durch.
- 90** 1. Soweit der Kläger unter Bezugnahme auf seinen Antrag auf Berichtigung des Tatbestands vom 31.07.2018 geltend macht, das angefochtene Urteil sei greifbar rechtswidrig, weil der Tatbestand schwerwiegende Mängel enthalte, ist seine Rüge unzulässig.
- 91** a) Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO sind bei einer Verfahrensrüge die Tatsachen zu bezeichnen, die den Mangel ergeben.
- 92** aa) Eine Verfahrensrüge ist unzulässig, wenn sie nicht schlüssig ist, das heißt, wenn die zur Begründung der Rüge vorgetragenen Tatsachen als solche --unabhängig von ihrer Beweisbarkeit-- nicht ausreichen oder nicht geeignet sind darzutun, dass der behauptete Verfahrensmangel vorliegt (Senatsbeschluss vom 27.11.2003 - VII R 49/03, BFH/NV 2004, 521, unter II.2. und BFH-Beschluss vom 11.10.2013 - III R 69/11, Rz 16). Außerdem muss dargetan werden, dass die angefochtene Entscheidung auf dem behaupteten Mangel beruhen kann (vgl. Senatsurteil vom 05.10.1999 - VII R 25/98, BFH/NV 2000, 235, unter 1.; s. im Übrigen auch Lange in HHSp, § 120 FGO Rz 202; Seer in Tipke/Kruse, § 120 FGO Rz 111, und Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 120 Rz 66).
- 93** bb) Fehler bei der Darstellung des Tatbestands sind in aller Regel nicht als Verfahrensmangel im Rahmen der Revision (oder einer Nichtzulassungsbeschwerde) zu rügen, sondern müssen --wie im vorliegenden Streitfall auch geschehen-- zum Gegenstand eines Antrags auf Tatbestandsberichtigung (§ 108 FGO) gemacht werden. Nur bei besonders schwerwiegenden Mängeln, insbesondere dann, wenn der Tatbestand gänzlich fehlt oder als Grundlage für die rechtlichen Schlussfolgerungen des Tatsachengerichts völlig unzureichend ist, liegt ein Verfahrensmangel in Form eines Verstoßes gegen § 105 Abs. 3 FGO vor (vgl. etwa Rauda in HHSp, § 105 FGO Rz 95 ff.; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 105 Rz 57; Brandis in Tipke/Kruse, § 105 FGO Rz 16, und Brandt in Gosch, FGO § 105 Rz 60, jeweils m.w.N.).
- 94** b) Ausgehend hiervon ist im Streitfall die Bezugnahme auf den Berichtigungsantrag des Klägers vom 31.07.2018 nicht geeignet, die insoweit erhobene Rüge zu begründen. Der Kläger hätte mit seiner Rüge vielmehr vortragen müssen, dass beziehungsweise warum ein in dem genannten Sinne besonders schwerwiegender Mangel vorliegt. Daran fehlt es hier.
- 95** Über den Antrag vom 31.07.2018 hat das FG im Übrigen zwischenzeitlich, mit Beschluss vom 22.11.2018, entschieden. Es hat, wie bereits dargestellt (s. oben: unter A.IV.), den Tatbestand in zwei Punkten geändert und den Antrag im Übrigen als unzulässig verworfen. Diese Entscheidung ist auch zutreffend gewesen; Verfahrensmängel ergeben sich daraus nicht. Auf den Beschluss des erkennenden Senats vom 11.11.2020 - VII B 191/18, mit dem die Beschwerde des Klägers gegen den Beschluss des FG vom 22.11.2018 zurückgewiesen worden ist, wird Bezug genommen.
- 96** 2. Die Rügen, das FG sei entgegen § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO über das Klagebegehren des Klägers hinausgegangen und es sei zudem nicht erkennbar, worüber das FG tatsächlich entschieden habe, sind unbegründet.
- 97** a) Das FG ist nicht über das Klagebegehren hinausgegangen.

- 98** aa) Gemäß § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO darf das Gericht über das Klagebegehren nicht hinausgehen, ist jedoch an die Fassung der Anträge nicht gebunden.
- 99** (1) Das Gericht darf danach dem Kläger nicht etwas zusprechen, was dieser nicht beantragt hat; es darf auch nicht über etwas anderes ("aliud") entscheiden, als der Kläger durch seinen Antrag begehrt und zur Entscheidung gestellt hat. Maßgeblich ist in der Regel der in der mündlichen Verhandlung gestellte Antrag. Dieser Grundsatz gehört zur Grundordnung des Verfahrens. Ein Verstoß dagegen ist auch ohne ausdrückliche Rüge zu beachten und zwingt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils, weil dadurch die Ordnungsmäßigkeit des ganzen weiteren Verfahrens betroffen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 17.07.2019 - II B 31/18, Rz 10, m.w.N.; vgl. auch Senatsbeschluss vom 21.10.2020 - VII B 121/19, Rz 24, m.w.N.).
- 100** Ist das Klageziel jedoch nicht klar und eindeutig erkennbar, muss es durch Auslegung ermittelt werden. Dabei sind alle dem Gericht bekannten und erkennbaren Umstände tatsächlicher und rechtlicher Art zu berücksichtigen. Es ist davon auszugehen, dass im Zweifel das gewollt ist, was nach den Maßstäben der Rechtsordnung vernünftig ist und der recht verstandenen Interessenlage des Klägers entspricht (vgl. BFH-Urteile vom 27.01.2011 - III R 65/09, Rz 10 und vom 29.04.2009 - X R 35/08, BFH/NV 2009, 1777, unter II.1., m.w.N.).
- 101** Eine Auslegung findet ihre Grenze in dem erklärten Willen des Klägers. Ist der Klageantrag schon dem Wortlaut nach eindeutig gestellt und wird dieser Wortlaut durch die Ausführungen des Klägers im Übrigen gestützt, so ist für eine Auslegung durch das Gericht kein Raum mehr (Senatsurteil vom 13.12.1994 - VII R 18/93, BFH/NV 1995, 697, unter II.).
- 102** Allerdings unterscheidet § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO zwischen dem Klagebegehren und der "Fassung der Anträge" und stellt dabei letztlich auf das Klagebegehren ab. Daraus folgt, dass, wenn das FG auf die wörtliche Fassung des Klageantrags abstellt, obwohl dieser dem erkennbaren Klageziel des Klägers nicht entspricht, auch dies einen Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO begründet (vgl. BFH-Urteile vom 14.09.2017 - IV R 34/15, Rz 16 und vom 04.09.2008 - IV R 1/07, BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335, unter II.3.a; BFH-Beschlüsse vom 27.06.2017 - X B 106/16, Rz 22 und vom 19.08.2015 - V B 26/15, Rz 18, jeweils m.w.N.).
- 103** Maßgeblich ist letztlich stets das materielle Ziel der Klage und nicht dessen Formalisierung durch einen Antrag (vgl. BFH-Beschlüsse vom 27.06.2017 - X B 106/16, Rz 22 und vom 19.08.2015 - V B 26/15, Rz 18; vgl. auch Lange in HHSp, § 96 FGO Rz 177; Seer in Tipke/Kruse, § 96 FGO Rz 97).
- 104** (2) Die Auslegung einer prozessualen Willenserklärung kann das Beschwerde- oder Revisionsgericht uneingeschränkt nachprüfen; denn die Nachprüfung von Prozesshandlungen und Prozessklärungen sowie Anträgen auf ihren Inhalt und ihre Bedeutung gehört zu den Aufgaben des BFH, bei denen er nicht an die Tatsachenfeststellungen des FG gebunden ist (vgl. Senatsbeschluss vom 21.10.2020 - VII B 121/19, Rz 25, m.w.N.).
- 105** bb) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG im vorliegenden Streitfall § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO nicht verletzt.
- 106** (1) Der Kläger hat ursprünglich --unstreitig-- zwei Klagen erhoben: zunächst mit Schriftsatz vom 20.09.2012 eine Feststellungsklage mit dem Antrag "festzustellen, dass der Haftungsbescheid vom 20.01.2012 nichtig ist" (s. Bl. 2 der FG-Akten zum Az. 9 K 9306/12, Bd. I) und sodann mit Schriftsatz vom 27.05.2013 eine Anfechtungsklage mit dem Antrag, "den Haftungsbescheid vom 20.01.12 in der [Fassung der] Einspruchsentscheidung vom 22.05.2013 ersatzlos aufzuheben" (s. Bl. 49 der FG-Akten zum Az. 9 K 9142/13).
- 107** Bei Erhebung der Anfechtungsklage hat der Kläger auf seine bereits anhängige Nichtigkeitsfeststellungsklage Bezug genommen (s. S. 2 des Schriftsatzes vom 27.05.2013, Bl. 50 der FG-Akten zum Az. 9 K 9142/13). In seiner Klagebegründung vom 30.06.2013 hat er sich zunächst in einer Art Präambel ("Vorab") mit dem Thema "Nichtigkeitsfeststellungen und Finanzgerichtsbarkeit" befasst (Bl. 57 f. der FG-Akten zum Az. 9 K 9142/13). Darauf folgen Ausführungen ("Teil I"), die mit "Begründung Hauptantrag Unwirksamkeit/Nichtigkeit des Haftungsbescheides" überschrieben sind (Bl. 58 ff. der FG-Akten zum Az. 9 K 9142/13), und weitere Ausführungen ("Teil II"), die mit "Begründung Hilfsantrag Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides idF der EE" überschrieben sind (Bl. 61 ff. der FG-Akten zum Az. 9 K 9142/13).
- 108** Der Kläger hat damit hinreichend deutlich gemacht, dass er auch nach Erhebung der Anfechtungsklage an der bereits erhobenen Nichtigkeitsfeststellungsklage festhält. Dementsprechend hat das FG mit Beschluss vom 05.08.2013 die beiden genannten Verfahren zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden.

- 109** Im weiteren Verlauf des Verfahrens hat sich die Nichtigkeitsfeststellungsklage weder erledigt noch ist sie vom Kläger zurückgenommen worden. Gegenteiliges hat der Kläger auch mit seiner Revisionsbegründung nicht vorgetragen. Ein nachvollziehbarer Grund, warum der Kläger auf eine Entscheidung über die Nichtigkeitsfeststellungsklage hätte verzichten sollen, ist nicht ersichtlich. Daraus folgt, dass der in der mündlichen Verhandlung, im Fortsetzungstermin vom 06.03.2018, gestellte Antrag des Klägers, der im Hauptantrag allein auf die Aufhebung des Haftungsbescheids und im Hilfsantrag auf eine Ermäßigung der Haftungsschuld gerichtet ist, hinter dem tatsächlichen Klagebegehren des Klägers zurückbleibt. Denn dieses ist --nach wie vor-- sowohl auf die Feststellung der Nichtigkeit des Haftungsbescheids vom 20.01.2012 als auch auf dessen Aufhebung und hilfsweise auf die Herabsetzung des Haftungsbetrags gerichtet gewesen.
- 110** (2) Dies hat das FG in dem angefochtenen Urteil auch zutreffend berücksichtigt; denn es hat sowohl über die Nichtigkeitsfeststellungsklage als auch über die Anfechtungsklage entschieden.
- 111** Das ergibt sich bereits aus einer Zusammenschau von Rubrum und Tenor (Urteilsformel, § 105 Abs. 2 Nr. 3 FGO). Denn im Rubrum werden ausdrücklich beide Klagen aufgeführt. Wenn sodann mit dem Tenor zunächst die Haftungssumme herabgesetzt und sodann "die Klage" im Übrigen, ohne weitere Einschränkung abgewiesen wird, dann bezieht sich dies erkennbar sowohl auf die Anfechtungsklage als auch auf die Nichtigkeitsfeststellungsklage.
- 112** Bestätigt wird dies nicht zuletzt durch die Entscheidungsgründe. Das FG befasst sich darin zunächst (S. 52 ff. der Vorentscheidung) mit der Frage, ob der Haftungsbescheid vom 20.01.2012 nichtig ist, und verneint dies. Sodann setzt sich das FG (S. 54 ff. der Vorentscheidung) mit der Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheids auseinander (zur Auslegung des Tenors durch Rückgriff auf den Inhalt des Urteils s.a. BFH-Urteil vom 05.11.2015 - III R 57/13, BFHE 252, 108, BStBl II 2016, 403, Rz 14; Senatsbeschluss vom 25.06.2014 - VII B 183/13, Rz 18, jeweils m.w.N.).
- 113** Dass die Urteilsformel den Singular "die Klage" verwendet, ist in Anbetracht dieser Umstände unerheblich.
- 114** b) Daraus folgt zudem, dass der Vorwurf des Klägers, es sei nicht erkennbar, worüber das FG tatsächlich entschieden habe, unberechtigt ist.
- 115** aa) Zwar muss die Urteilsformel (§ 105 Abs. 2 Nr. 3 FGO) vollständig, eindeutig und grundsätzlich aus sich heraus verständlich sein. Ein Urteil ist wirkungslos, wenn sich aus ihm keine eindeutige Entscheidung ergibt. Genügt die Urteilsformel diesen Anforderungen nicht, hat das Revisionsgericht dies auch ohne Rüge von Amts wegen zu beachten, da es sich auch hierbei um einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens handelt (vgl. BFH-Urteil vom 29.04.2020 - IV R 17/19, Rz 20, m.w.N.).
- 116** Das schließt jedoch nicht aus, etwaige Unklarheiten im Wege der Auslegung unter Heranziehung des übrigen Urteilsinhalts zu beseitigen. Maßgeblich ist dabei der objektive Erklärungswert aus der Sicht des Empfängers (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile in BFHE 252, 108, BStBl II 2016, 403, Rz 14 und vom 25.09.2014 - III R 56/13, Rz 19).
- 117** bb) Nach diesen Grundsätzen ist die Tenorierung der Vorentscheidung entgegen der Auffassung des Klägers auch hinreichend bestimmt. Auf die Ausführungen unter E.I.2.a bb (2) wird Bezug genommen.
- 118** 3. Die von dem Kläger erhobene Rüge, das FG sei wegen der nach Ansicht des Klägers zu Unrecht zurückgewiesenen Ablehnungsgesuche im Sinne von § 119 Nr. 1 FGO nicht vorschriftsmäßig besetzt gewesen, ist, soweit sie zulässig erhoben wurde, jedenfalls unbegründet.
- 119** a) Verletzt die Zurückweisung eines Ablehnungsgesuchs das Verfahrensgrundrecht auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes --GG--), kann dies als Verfahrensmangel gemäß § 119 Nr. 1 FGO geltend gemacht werden.
- 120** Allerdings kann ein Beschluss, mit dem das Gericht einen Befangenheitsantrag zurückweist, gemäß § 128 Abs. 2 FGO nicht angefochten werden. Der Beschluss unterliegt gemäß § 124 Abs. 2 FGO auch nicht der Revision. Er ist damit grundsätzlich jeder Nachprüfung durch ein übergeordnetes Gericht entzogen. Soweit die Beschwerde ausgeschlossen ist, kann die unanfechtbare Entscheidung daher in aller Regel auch im Revisionsverfahren beziehungsweise im Verfahren über eine Nichtzulassungsbeschwerde nicht auf Rechtsfehler hin überprüft und gegebenenfalls aufgehoben werden (s. Bergkemper in HHSp, § 124 FGO Rz 12; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 124 Rz 2, m.w.N.).
- 121** Dies gilt jedoch nicht uneingeschränkt. Die Bindung des BFH nach § 124 Abs. 2 FGO bezieht sich nur auf die

unanfechtbaren Entscheidungen als solche. Sie schließt dagegen eine Rüge solcher Verfahrensmängel im Revisionsverfahren nicht aus, die als Folge der beanstandeten Vorentscheidung fortwirken und damit dem angefochtenen Urteil anhaften, zum Beispiel in Form eines Verstoßes gegen den Anspruch auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG; s. Bergkemper in HHSp, § 124 FGO Rz 13). Daher hat auch eine Besetzungsrüge gemäß § 119 Nr. 1 FGO in einem Revisionsverfahren oder in dem Verfahren über eine Nichtzulassungsbeschwerde dann Aussicht auf Erfolg, wenn sich dem Vorbringen entnehmen lässt, dass der Beschluss über die Zurückweisung des Ablehnungsgesuchs nicht nur fehlerhaft, sondern greifbar gesetzwidrig und damit willkürlich gewesen ist (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsbeschlüsse vom 21.10.2020 - VII B 119/19, Rz 24 und vom 25.06.2014 - VII B 183/13, Rz 19; BFH-Beschlüsse vom 22.05.2019 - IV B 11/18, Rz 8 und vom 04.12.2017 - X B 91/17, Rz 14; Lange in HHSp, § 119 FGO Rz 109; Seer in Tipke/Kruse, § 119 FGO Rz 43; Werth in Gosch, FGO § 119 Rz 105, jeweils m.w.N.).

- 122** Willkür in diesem Sinne liegt nur dann vor, wenn die Entscheidung sich so weit von dem verfassungsrechtlichen Grundsatz des gesetzlichen Richters entfernt hat, dass sie nicht mehr zu rechtfertigen ist (ebenfalls ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 13.01.2016 - IX B 94/15, Rz 5, m.w.N.; s.a. Lange in HHSp, § 119 FGO Rz 47, m.w.N.).
- 123** b) Im Streitfall ist die Zurückweisung des gegen den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht O gerichteten Ablehnungsgesuchs vom 05.02.2018 durch Beschluss des FG vom 12.02.2018, an dem der abgelehnte Richter selbst mitgewirkt hat, nicht willkürlich gewesen.
- 124** aa) Nach § 51 Abs. 1 Satz 1 FGO in Verbindung mit § 42 Abs. 2 ZPO findet die Ablehnung eines Richters wegen Besorgnis der Befangenheit statt, wenn ein Grund vorliegt, der geeignet ist, Misstrauen gegen dessen Unparteilichkeit zu rechtfertigen. Maßgeblich ist, ob der betroffene Beteiligte von seinem Standpunkt aus bei vernünftiger objektiver Betrachtung Anlass hat, die Voreingenommenheit des abgelehnten Richters zu befürchten (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 28.10.2020 - XI B 26/20, Rz 24, m.w.N.).
- 125** Der Ablehnungsgrund ist gemäß § 51 Abs. 1 Satz 1 FGO in Verbindung mit § 44 Abs. 2 Satz 1 ZPO glaubhaft zu machen.
- 126** (1) Über ein Ablehnungsgesuch entscheidet das Gericht nach § 51 Abs. 1 Satz 1 FGO in Verbindung mit § 44 Abs. 3, § 45 Abs. 1 ZPO nach vorheriger dienstlicher Äußerung des abgelehnten Richters ohne dessen Mitwirkung. Etwas anderes kommt ausnahmsweise nur dann in Betracht, wenn das Ablehnungsgesuch offensichtlich rechtsmissbräuchlich oder aus anderen Gründen unzulässig ist (vgl. Senatsbeschlüsse vom 02.12.2020 - VII R 14/20, Rz 16 und vom 04.03.2014 - VII B 131/13, Rz 8; BFH-Beschlüsse vom 05.06.2019 - IX B 121/18, BFHE 264, 409, BStBl II 2019, 554, Rz 3 und vom 03.07.2014 - V S 15/14, Rz 5).
- 127** Unzulässig ist ein Ablehnungsgesuch unter anderem dann, wenn der Ablehnungsgrund entgegen § 51 Abs. 1 FGO in Verbindung mit § 44 Abs. 2 Satz 1 ZPO nicht glaubhaft gemacht worden ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 24.08.2011 - V S 16/11, Rz 7 und vom 17.03.2010 - X S 25/09, Rz 6, jeweils m.w.N.). Das ist vor allem dann der Fall, wenn ein Ablehnungsgesuch allein auf Vermutungen oder Unterstellungen gestützt ist, die von vornherein nicht nachprüfbar sind (vgl. etwa BFH-Beschluss vom 14.02.2002 - I R 72-74/00, BFH/NV 2002, 1034, unter 3.; s.a. Brandis in Tipke/Kruse, § 51 FGO Rz 35).
- 128** (2) Vor dem Hintergrund der Garantie des gesetzlichen Richters in Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG ist die Selbstentscheidung des abgelehnten Richters aber nur dann und nur insoweit gerechtfertigt, als die durch den gestellten Ablehnungsantrag erforderliche Entscheidung keiner Beurteilung des eigenen Verhaltens des abgelehnten Richters und damit keiner Entscheidung in eigener Sache bedarf. Über eine bloß formale Prüfung hinaus darf sich der abgelehnte Richter nicht durch Mitwirkung an einer näheren inhaltlichen Prüfung der Ablehnungsgründe zum Richter in eigener Sache machen (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 02.06.2005 - 2 BvR 625/01, 2 BvR 638/01, BVerfGK 5, 269, unter IV.2.a und vom 20.07.2007 - 1 BvR 2228/06, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2007, 3771, unter II.2.a; Senatsbeschluss vom 02.12.2020 - VII R 14/20, Rz 16; BFH-Beschluss vom 02.03.2017 - XI B 81/16, Rz 15).
- 129** bb) Ausgehend hiervon ist das gegen den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht O gerichtete Ablehnungsgesuch vom 05.02.2018 unzulässig gewesen; denn es ist allein auf Vermutungen gestützt worden.
- 130** Der Kläger hat zunächst die Vermutung aufgestellt, dass der Vorsitzende Richter am Finanzgericht M nach Eingang des gegen diesen und die übrigen Senatsmitglieder gerichteten Ablehnungsgesuchs vom 10.01.2018 umgehend mit

dem Vorsitzenden Richter am Finanzgericht O Kontakt aufgenommen habe. Sodann trägt der Kläger vor, diese vermutete Kontaktaufnahme wecke das "Misstrauen", dass zwischen den beiden Vorsitzenden Richtern am Finanzgericht M und O "Einvernehmen über die Abweisung der Ablehnungsgesuche" hergestellt worden sei (s. S. 8 des Schriftsatzes des Klägers vom 05.02.2018). Tatsachen, die diese Vermutungen stützen würden, hat der Kläger entgegen § 51 Abs. 1 FGO in Verbindung mit § 44 Abs. 2 Satz 1 ZPO nicht glaubhaft gemacht. Sein Vorbringen erschöpft sich damit in der Darlegung seines auf eine Vermutung gegründeten Misstrauens.

- 131** Dieser Umstand erschließt sich bereits nach einer rein formalen Prüfung des Ablehnungsgesuchs. Vor diesem Hintergrund war die Entscheidung des FG, das Ablehnungsgesuch unter Beteiligung des abgelehnten Richters als unzulässig zu verwerfen, nicht zu beanstanden.
- 132** c) Soweit sich der Kläger gegen die Zurückweisung des Ablehnungsgesuchs vom 10.01.2018 in Bezug auf den Vorsitzenden des 9. Senats, den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht M, und gegen die beiden Beisitzer, Richter am Finanzgericht N und Richter am Finanzgericht K, durch den Beschluss des FG vom 12.02.2018 wendet, entspricht seine Verfahrensrüge nicht den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO.
- 133** Der Kläger gibt mit seiner Rüge zunächst die einzelnen Gründe aus dem Ablehnungsgesuch vom 10.01.2018 in wörtlich zitierten Passagen wieder und stellt diesen die jeweiligen Ausführungen des FG aus dem Beschluss vom 12.02.2018 gegenüber (s. S. 11 ff. der Anlage zur Revisionsbegründung vom 04.10.2018). Sodann führt er in einer Reihe von "Stellungnahmen" aus, dass beziehungsweise warum er die Ausführungen des FG nicht nachvollziehen kann und warum diese seiner Ansicht nach nicht geeignet sind, den Vorwurf der Befangenheit der abgelehnten Richter zu widerlegen. In diesen Stellungnahmen behauptet der Kläger zwar wiederholt, dass der Beschluss des FG vom 12.02.2018 willkürlich sei und seinen Anspruch auf den gesetzlichen Richter "evident" verletze. Tatsächlich erschöpft sich seine Kritik jedoch allein in dem Vorwurf, dass die Zurückweisung seines Ablehnungsgesuchs materiellrechtlich falsch gewesen sei. Eine Begründung dafür, warum diese Zurückweisung über die --behauptete-- Fehlerhaftigkeit hinaus greifbar gesetzwidrig und damit willkürlich gewesen sein soll, findet sich in den Ausführungen des Klägers nicht.
- 134** d) Auch die Zurückweisung des ebenfalls gegen den Vorsitzenden des 9. Senats, den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht M, und gegen die beiden Beisitzer, Richter am Finanzgericht N und Richter am Finanzgericht K, gerichteten "ergänzenden" Ablehnungsgesuchs vom 05.02.2018, mit dem sich der Kläger gegen die Durchführung des Fortsetzungstermins vom 12.01.2018 durch die abgelehnten Richter wendet, durch Beschluss des FG vom 12.02.2018 war jedenfalls nicht willkürlich.
- 135** aa) Gemäß § 51 Abs. 1 Satz 1 FGO in Verbindung mit § 47 Abs. 1 ZPO hat ein abgelehnter Richter vor Erledigung des Ablehnungsgesuchs nur solche Handlungen vorzunehmen, die keinen Aufschub gestatten. Gemäß § 51 Abs. 1 Satz 1 FGO in Verbindung mit § 47 Abs. 2 ZPO kann der Termin unter Mitwirkung des abgelehnten Richters fortgesetzt werden, wenn ein Richter während der Verhandlung abgelehnt wird und die Entscheidung über die Ablehnung eine Vertagung der Verhandlung erfordern würde.
- 136** Ein Verstoß des abgelehnten Richters gegen die Wartepflicht des § 47 ZPO wird nach ständiger Rechtsprechung der obersten Gerichtshöfe des Bundes geheilt, wenn ein Ablehnungsgesuch zu Recht zurückgewiesen worden ist; denn in diesem Fall steht fest, dass der verfassungsmäßig garantierte Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) die Entscheidung getroffen hat. Daher kann ein solcher Verstoß nicht mehr gerügt werden, wenn das Ablehnungsgesuch im Ergebnis erfolglos geblieben ist (vgl. Senatsbeschluss vom 21.10.2020 - VII B 119/19, Rz 29; BFH-Beschlüsse vom 29.08.2019 - X B 38/19, Rz 16 und vom 04.12.2017 - X B 91/17, Rz 12, jeweils m.w.N.).
- 137** Gleichwohl kann sich aus der Verletzung der Wartepflicht nach § 47 ZPO ein eigenständiger Ablehnungsgrund ergeben (vgl. Brandis in Tipke/Kruse, § 51 FGO Rz 44, m.w.N.). Dies ist aber nur dann der Fall, wenn es sich um einen schwerwiegenden Verstoß oder um wiederholte Verstöße handelt, nicht schon dann, wenn beispielsweise die als fehlerhaft gerügte Anwendung des § 47 Abs. 1 ZPO bei objektiver Betrachtung zumindest vertretbar erscheint oder ein einmaliger Verstoß auf einem offensichtlichen Versehen beruht (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 15.09.2016 - III ZR 461/15, Neue Juristische Wochenschrift - Rechtsprechungsreport 2016, 1406, Rz 19; vgl. allgemein zur Bedeutung von Verfahrensverstößen auch Brandis in Tipke/Kruse, § 51 FGO Rz 22, und Leipold in HHSp, § 51 FGO Rz 76, jeweils m.w.N.).
- 138** bb) Im Streitfall hat das FG trotz des Ablehnungsgesuchs vom 10.01.2018 den für den 12.01.2018 bereits angesetzten Fortsetzungstermin mit Beweisaufnahme unter Beteiligung der abgelehnten Richter durchgeführt.

- 139** Soweit der Kläger vorträgt, der Vorsitzende Richter am Finanzgericht M habe sich zur Begründung der Durchführung des Termins auf § 47 Abs. 2 ZPO berufen (s. S. 60 ff. der Anlage zur Revisionsbegründung vom 04.10.2018), lässt sich zunächst festhalten, dass ein solches Vorgehen vom Wortlaut der genannten Regelung jedenfalls gedeckt ist. Die mündliche Verhandlung beginnt mit dem Aufruf der Sache (§ 92 Abs. 2 FGO) und sie endet damit, dass der Vorsitzende sie für geschlossen erklärt (§ 93 Abs. 3 Satz 1 FGO). Das gilt auch dann, wenn die mündliche Verhandlung unterbrochen wurde; denn bei der bloßen Unterbrechung handelt es sich --anders als im Fall der Vertagung-- um ein und dieselbe mündliche Verhandlung, die sich über mehrere Verhandlungstage beziehungsweise Sitzungstage hinzieht (vgl. BFH-Beschlüsse vom 03.12.2010 - V B 57/10, Rz 5 und vom 28.08.2006 - V B 26/06, BFH/NV 2006, 2293, unter II.1.a; Senatsbeschluss 01.10.1998 - VII R 1/98, BFH/NV 1999, 933, unter II.1., m.w.N.). Damit liegt es zunächst einmal nahe, ein Befangenheitsgesuch, das zwischen zwei Fortsetzungsterminen angebracht wird, als eine Ablehnung "während der Verhandlung" im Sinne von § 47 Abs. 2 ZPO anzusehen.
- 140** Die Entstehungsgeschichte des § 47 Abs. 2 ZPO stützt ein solches Verständnis. Die genannte Regelung ist durch das 1. Justizmodernisierungsgesetz vom 24.08.2004 (BGBl I 2004, 2198) geschaffen worden. Sie sollte "den Rechtsgedanken des § 29 Abs. 2 StPO in die Zivilprozessordnung" übertragen (s. Begründung der Bundesregierung zum Gesetzentwurf vom 02.09.2003, BTDrucks 15/1508, S. 16). § 29 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 StPO ermöglicht dem erkennenden Gericht aber gerade, die Entscheidung über ein Ablehnungsgesuch, das während der Hauptverhandlung gestellt worden ist, für eine begrenzte Zeit zurückzustellen. Dies soll insbesondere auch dann gelten, wenn das Ablehnungsgesuch --wie im vorliegenden Streitfall-- nach Beginn der (einheitlichen) Hauptverhandlung während einer Unterbrechung außerhalb der Sitzung angebracht wird (s. MüKoStPO/Conen/Tsambikakis, 1. Aufl., § 29 Rz 6; Scheuten in Karlsruher Kommentar zur Strafprozessordnung, 8. Aufl., § 29 Rz 8; Siolek in Löwe-Rosenberg, StPO, 27. Aufl., § 29 Rz 24).
- 141** Auch auf den Sinn und Zweck des § 47 Abs. 2 ZPO lässt sich in diesem Zusammenhang zurückgreifen. Die genannte Regelung soll das gerichtliche Verfahren vereinfachen und effizienter gestalten, indem missbräuchlichen Ablehnungsgesuchen vorgebeugt und eine sonst eintretende Verzögerung des laufenden Verfahrens vermieden werden soll (s. wiederum BTDrucks 15/1508, S. 16; ebenso: Musielak/Voit/Heinrich, ZPO, 20. Aufl., § 47 Rz 1).
- 142** Ob der erkennende Senat diese Auffassung teilt, bedarf hier keiner Entscheidung. Sie ist aber bei der hier gebotenen objektiven Betrachtung jedenfalls vertretbar mit der Folge, dass sich aus der Durchführung des Termins vom 12.01.2018 kein eigenständiger Ablehnungsgrund ergibt.
- 143** e) Soweit sich der Kläger mit den dienstlichen Stellungnahmen der abgelehnten Richter zu seinem Ablehnungsgesuch vom 10.01.2018 auseinandersetzt, geht aus seinem Vortrag nicht hervor, inwieweit dies den von ihm gezogenen Schluss rechtfertigen soll, dass der Beschluss vom 12.02.2018 "greifbar rechtswidrig" sein soll; denn die mit dem Gesuch vom 10.01.2018 abgelehnten Richter haben an diesem Beschluss nicht mitgewirkt.
- 144** f) Soweit sich der Kläger schließlich gegen die Zurückweisung durch Beschluss des FG vom 01.11.2018 des im Zusammenhang mit seinem Antrag auf Tatbestandsberichtigung gestellten Ablehnungsgesuchs vom 31.07.2018 wendet, hat der erkennende Senat in seinem Beschluss vom 11.11.2020 - VII B 191/18 bereits dargelegt, dass eine Tatbestandsberichtigung als unvertretbare Verfahrenshandlung grundsätzlich nur durch das Gericht in seiner ursprünglichen Besetzung vorgenommen werden kann und dass ein in diesem Zusammenhang gestelltes Ablehnungsgesuch gegen alle Berufsrichter, die an dem betreffenden Urteil mitgewirkt haben, ein prozessualer Widerspruch in sich ist. Auf den Senatsbeschluss vom 11.11.2020 - VII B 191/18 wird Bezug genommen.
- 145** g) Von einer weiteren Begründung sieht der erkennende Senat insoweit ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).
- 146** 4. Die von dem Kläger erhobene Rüge, das FG habe die ihm obliegende Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) dadurch verletzt, dass es keine Ermittlungen zur Höhe der für die Umsatzsteuer-Voranmeldungszeiträume Mai bis Oktober 2007 zu berücksichtigenden Vorsteuern angestellt habe, ist unzulässig.
- 147** a) Die schlüssige Darlegung des Verfahrensmangels einer Verletzung der dem FG nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO von Amts wegen obliegenden Sachaufklärungspflicht erfordert unter anderem Angaben dazu, welche Tatsachen das FG mit welchen Beweismitteln noch hätte aufklären sollen und weshalb sich dem FG eine Aufklärung unter Berücksichtigung seines --insoweit maßgeblichen-- Rechtsstandpunkts hätte aufdrängen müssen, obwohl der Kläger selbst keinen entsprechenden Beweisantrag gestellt hat; zum anderen muss vorgetragen werden, welches genaue Ergebnis die Beweiserhebung hätte erwarten lassen und inwiefern dieses zu einer für den Kläger

günstigeren Entscheidung hätte führen können (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 26.04.2018 - XI B 117/17, Rz 33, m.w.N.).

- 148** b) An solchen Darlegungen der Revision fehlt es im Streitfall.
- 149** Mit welchen Beweismitteln das FG weitere Vorsteuerbeträge hätte aufklären sollen, geht aus dem Vortrag des Klägers nicht hervor, abgesehen von einem --nicht näher erläuterten und nicht weiter aufgeschlüsselten-- Hinweis auf die von ihm selbst erbrachten Mandatsleistungen. Welches genaue --betragsmäßige-- Ergebnis eine weitere Beweiserhebung hätte erwarten lassen, lässt sich der Revisionsbegründung ebenfalls nicht entnehmen.
- 150** Vor allem aber hat der Kläger nicht dargelegt, inwiefern eine Berücksichtigung von Vorsteuern zur einer für ihn günstigeren Entscheidung hätte führen können. Wie bereits ausgeführt, hat das FA den Haftungsbetrag von vornherein um insgesamt 20 % der Steuern, die der Haftung zugrunde liegen, gemindert. Eine für den Kläger günstigere Entscheidung hätte sich daher nur dann ergeben können, wenn der Kläger substantiiert und nachvollziehbar vorgetragen hätte, dass die seiner Ansicht nach noch zu berücksichtigenden Vorsteuern diesen Betrag übersteigen. Das hat er jedoch nicht getan.
- 151** 5. Die von dem Kläger erhobene Rüge, das FG habe die ihm obliegende Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) dadurch verletzt, dass es die von ihm gestellten Beweisanträge übergangen habe, ist jedenfalls unbegründet.
- 152** a) Nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das FG den Sachverhalt von Amts wegen. Es hat ihn unter allen ernstlich in Betracht kommenden rechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen. Diese Pflicht beinhaltet zwar nicht, jeder fernliegenden Erwägung nachgehen zu müssen. Wohl aber muss das FG die sich im Einzelfall aufdrängenden Überlegungen auch ohne entsprechenden Hinweis der Beteiligten anstellen und entsprechende Aufklärungsmaßnahmen treffen (BFH-Beschluss vom 08.04.2022 - IX B 10/21, Rz 4).
- 153** Gemäß § 76 Abs. 1 Satz 5 AO ist das FG an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden. Das bedeutet jedoch nicht, dass das FG frei entscheiden kann, ob es beantragte Beweise erhebt oder nicht. Verzichten kann das FG auf eine beantragte Beweiserhebung im Regelfall nur dann, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich ist, wenn die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann oder wenn das Beweismittel unerreichbar, unzulässig oder untauglich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 16.03.2022 - VIII R 24/19, BFHE 276, 127, BStBl II 2022, 450, Rz 22, m.w.N.; BFH-Beschlüsse vom 08.04.2022 - IX B 10/21, Rz 5 und vom 16.12.2016 - X B 41/16, Rz 16, m.w.N.; Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 76 Rz 31, m.w.N.).
- 154** b) Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgrundsätze liegen die von dem Kläger gerügten Verstöße gegen die Sachaufklärungspflicht des FG nicht vor.
- 155** aa) Das FG hat seine Entscheidung, von der Vernehmung der von dem Kläger benannten und in der Revisionsbegründung aufgeführten weiteren Zeugen abzusehen, in dem angefochtenen Urteil (auf S. 90 ff.) nachvollziehbar begründet; auf die dortigen Ausführungen wird Bezug genommen. Verfahrensfehler sind dem FG dabei nicht unterlaufen.
- 156** bb) Der darüber hinaus mit Schriftsatz vom 08.10.2018 erhobene Vorwurf des Klägers, das FG habe seine Sachaufklärungspflicht auch dadurch verletzt, dass es auf eine Vernehmung des "Kronzeugen" Herrn C verzichtet habe, ist jedenfalls unbegründet.
- 157** Auf die Mitteilung des FG hin, dass der als Zeuge benannte Herr C bereits ... aus der Haft entlassen worden sei und sich seither [im Balkangebiet] aufhalten solle, hat der Kläger selbst mit Schriftsatz vom 03.11.2017 die Verwertung des Protokolls vom 13.02.2014 über die Zeugeneinvernahme in der Justizvollzugsanstalt ee beantragt. Ungeachtet dessen blieb eine weitere Anfrage des FG bei dem mit Schriftsatz des Klägers vom 10.01.2018 genannten früheren Rechtsanwalt des Zeugen, R, bb, ohne Ergebnis. Eine Ladung des Zeugen war somit nicht möglich. Der Zeuge war nicht erreichbar.
- 158** 6. Entgegen der Auffassung des Klägers hat das FG auch keinen Verfahrensfehler dadurch begangen, dass es das Protokoll über die Vernehmung des I vom 25.11.2009 zwar verwertet hat, aber nicht hat verlesen lassen. Denn im finanzgerichtlichen Verfahren ist es nicht erforderlich, Niederschriften über frühere Aussagen von Zeugen in der mündlichen Verhandlung zu verlesen (vgl. BFH-Beschluss vom 27.11.2018 - V B 72/18, Rz 6, m.w.N.; s.a. Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 82 Rz 40, m.w.N.).

- 159** 7. Die Rüge des Klägers, das FG habe sein Recht auf Akteneinsicht nach § 78 Abs. 1 FGO verletzt, ist, soweit sie zulässig erhoben wurde, jedenfalls unbegründet.
- 160** a) Gemäß § 78 Abs. 1 Satz 1 FGO können die Beteiligten die Gerichtsakte und die dem Gericht vorgelegten Akten einsehen.
- 161** Vorgelegte Akten in diesem Sinne sind die dem Gericht tatsächlich vorliegenden Akten. Ein Anspruch auf Einsichtnahme in Akten, die dem Gericht von der Finanzbehörde nicht vorgelegt worden sind und ihm folglich nicht vorliegen, besteht nicht (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschlüsse vom 30.05.2022 - II B 55/21, Rz 10; vom 30.09.2016 - X B 27/16, Rz 7, m.w.N. und vom 27.08.2014 - XI B 32/14, Rz 29, m.w.N.).
- 162** Auf eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör wegen versagter Akteneinsicht kann sich nur berufen, wer sich in ausreichendem Maße um die begehrte Akteneinsicht bemüht hat. Hierzu gehört nicht nur, dass ein Antrag auf Akteneinsicht überhaupt gestellt, sondern auch, dass dieses Begehren im Laufe des Verfahrens weiter verfolgt wird (BFH-Beschluss vom 14.08.2014 - X B 5/14, X B 6/14, Rz 8; Senatsbeschluss vom 22.12.2003 - VII B 35/03, BFH/NV 2004, 652, unter 1.; s.a. Lange in HHSp, § 78 FGO Rz 192). Dies muss mit der Rüge vorgetragen werden (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO).
- 163** b) Im vorliegenden Streitfall hat die damalige Prozessbevollmächtigte des Klägers, die Ö mbH, wiederholt Akteneinsicht genommen und zwar, auf seinen Antrag hin, beim Oberverwaltungsgericht gg in bb.
- 164** Mit Schriftsatz vom 31.08.2017 hat der Kläger beanstandet, dass er bislang keine Einsicht in die Gerichtsakten erhalten habe, und zudem beantragt, die beigezogenen Ermittlungsakten der Staatsanwaltschaft aa, die ihm bislang nur in Kopie vorgelegt worden seien, im Original einzusehen. Das FG hat dem Kläger daraufhin mit Schreiben vom 06.10.2017 mitgeteilt, dass die Ermittlungsakten samt Beihefte nunmehr im Original vorlägen und für eine Einsichtnahme zur Verfügung stünden. Das FG hat in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass wegen der demnächst anstehenden mündlichen Verhandlung die vorliegenden Akten dem Berichterstatter und den beiden weiteren Senatsmitgliedern jederzeit zur Verfügung stehen müssten und dass daher die Akteneinsicht nunmehr an Gerichtsstelle, also in Cottbus, zu erfolgen habe.
- 165** Diese Entscheidung ist unter Berücksichtigung der Komplexität des vorliegenden Streitfalls, des Umfangs der beigezogenen Akten und des Umstands, dass der erste Sitzungstag bereits für den 17.11.2017 angesetzt war, nicht zu beanstanden. Den Standpunkt des Klägers, dass ihm das FG damit letztlich eine vollständige Akteneinsichtnahme verweigert habe, teilt der erkennende Senat nicht. Dass sich der Kläger auch weiterhin um Akteneinsicht bemüht hätte, zum Beispiel in zeitlichem Zusammenhang mit den in bb durchgeführten Fortsetzungsterminen, oder dass beziehungsweise aus welchen Gründen eine Einsichtnahme seines Prozessbevollmächtigten im weiteren Verlauf des Verfahrens am Sitz des FG --tatsächlich-- nicht möglich gewesen wäre, geht aus der Revisionsbegründung nicht hervor.
- 166** 8. Die Rüge des Klägers, das FG habe gegen den klaren Inhalt der Akten (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) verstoßen, ist teilweise unzulässig und im Übrigen unbegründet.
- 167** a) Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung.
- 168** aa) Das Gesamtergebnis des Verfahrens umfasst den gesamten durch das Klagebegehren begrenzten und durch die Sachaufklärung des Gerichts und die Mitverantwortung der Beteiligten konkretisierten Prozessstoff. Hierzu zählen insbesondere die Schriftsätze der Beteiligten, ihr Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, ihr Verhalten, die den Streitfall betreffenden Steuerakten, beigezogene Akten eines anderen Verfahrens, vom Gericht eingeholte Auskünfte, Urkunden und die aufgrund einer gegebenenfalls durchgeführten Beweisaufnahme gewonnenen Beweisergebnisse (vgl. BFH-Beschlüsse vom 20.09.2022 - VIII B 135/21, Rz 4 und vom 05.02.2021 - VIII B 70/20, Rz 9, jeweils m.w.N.).
- 169** Das Gericht darf weder Umstände, die zum Gegenstand des Verfahrens gehören, ohne zureichenden Grund ausblenden noch seine Überzeugung auf Umstände gründen, die nicht zum Gegenstand des Verfahrens zählen. Es darf auch nicht von einem entscheidungserheblichen Sachverhalt ausgehen, der in den Akten keine Stütze findet oder der nicht durch ausreichende tatsächliche Feststellungen getragen wird (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 05.06.2020 - VIII B 38/19, Rz 3 und vom 23.04.2020 - X B 156/19, Rz 11, jeweils m.w.N.).
- 170** Ein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt nicht schon dann vor, wenn das FG den festgestellten Sachverhalt

unter Einbeziehung des ihm vorliegenden Akteninhalts nicht entsprechend den Vorstellungen eines der Beteiligten gewürdigt hat (vgl. BFH-Urteile vom 10.09.2015 - V R 17/14, Rz 50 und vom 20.03.2013 - VI R 9/12, BFHE 240, 507, Rz 19). Insoweit mag es sich um einen materiell-rechtlichen Fehler handeln, nicht aber um einen Verfahrensverstoß (BFH-Beschluss vom 09.04.2014 - XI B 89/13, Rz 22, m.w.N.). Selbst Verstöße gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze sind in der Regel materiell-rechtliche Fehler und können nicht als Verfahrensmangel gerügt werden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 20.06.2012 - X B 1/12, Rz 9 und vom 19.09.2013 - III B 47/13, Rz 13, jeweils m.w.N.).

- 171** Darüber hinaus gebietet es § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO auch nicht, alle im Einzelfall gegebenen Umstände im Urteil zu erörtern; vielmehr ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass ein Gericht auch denjenigen Akteninhalt und Vortrag in Erwägung gezogen hat, mit dem es sich in den schriftlichen Entscheidungsgründen nicht ausdrücklich auseinandergesetzt hat (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 23.07.2020 - VIII B 157/19, Rz 15, m.w.N.).
- 172** bb) Die schlüssige Rüge eines Verstoßes gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO wegen Nichtberücksichtigung des Inhalts der Akten setzt voraus, dass der Rügeführer unter genauer Angabe der jeweiligen Schriftstücke und Seitenzahlen die wesentlichen Tatumstände benennt, die sich zwar aus den dem FG vorliegenden Akten ergeben, von diesem aber --nach Ansicht des Rügeführers-- nicht berücksichtigt worden sind (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 11.10.2016 - III B 21/16, Rz 22, m.w.N.). Außerdem muss dargelegt werden, inwieweit die Berücksichtigung der nach Ansicht des Rügeführers nicht berücksichtigten Tatumstände auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (vgl. BFH-Beschlüsse vom 13.05.2020 - VIII B 146/19, Rz 10 und vom 15.02.2012 - IV B 126/10, Rz 12).
- 173** b) Daran gemessen hat das FG im Streitfall, soweit die Rügen des Klägers schlüssig erhoben worden sind, nicht gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen.
- 174** aa) Soweit sich der Kläger auch in Bezug auf § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO zur Begründung seiner Rüge auf den Tatbestandsberichtigungsantrag vom 31.07.2018 beruft, über den zwischenzeitlich entschieden wurde, ergeben sich daraus keine Verfahrensmängel. Auf die Ausführungen unter E.I.1.b wird Bezug genommen.
- 175** bb) Mit dem Vorbringen, das FG habe die Nichtigkeit des Haftungsbescheids mit dem "irreführenden Hinweis" verneint, dass sich die Finanzverwaltung auf die Ermittlungen der Steuerfahndung stützen dürfe, macht der Kläger einen materiell-rechtlichen Fehler geltend, keinen Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO.
- 176** cc) Die Behauptung des Klägers, das FG habe auf Seite 85 (letzter Absatz) der Vorentscheidung ohne hinreichende Feststellungen unterstellt, der Kläger habe selbst finanzielle Vorteile aus den von der X GmbH begangenen Umsatzsteuerhinterziehungen erhalten, die er sich auf Dauer habe sichern wollen, beruht offenbar auf einem Missverständnis. Das Dativ-Objekt des von dem Kläger zitierten Satzes, aus dem sich ergibt, wem die finanziellen Vorteile gesichert werden sollten, lautet "den Haupttätern [C] und [F]".
- 177** Ebenso unzutreffend ist die Behauptung, dass das FG das Vorbringen des Klägers aus dem Klageverfahren, es habe für ihn keinerlei "Motiv" gegeben, sich an dem Umsatzsteuerbetrug der X GmbH zu beteiligen, "überhaupt nicht beachtet" habe. Das belegen die Ausführungen des FG auf Seite 83 f. der Vorentscheidung.
- 178** dd) Soweit der Kläger rügt, die Annahme des FG, der Kläger habe die Durchführung der Anschlussprüfung durch bewusst wahrheitswidrige Erklärungen gegenüber dem FA verhindert, stehe im deutlichen Widerspruch zum gesamten Inhalt der "entsprechenden Aktenlage" und übergehe dabei die abweichende, den Kläger entlastenden Ausführungen aus der Einstellungsverfügung der Staatsanwaltschaft, erschöpft sich sein Vorwurf letztlich darin, dass das FG den von ihm festgestellten Sachverhalt nicht entsprechend den Vorstellungen des Klägers gewürdigt hat. Ungeachtet dessen setzt sich das FG mit der Einstellungsverfügung der Staatsanwaltschaft ausdrücklich auf Seite 84 f. der Vorentscheidung auseinander.
- 179** Auch mit seinem Vorbringen in Bezug auf den Austausch der Rechnungen des I gegen die Rechnungen der Firma Ä im Dezember 2007 wendet sich der Kläger gegen die von dem FG vorgenommene Würdigung. Das FG ist insoweit letztlich der Darstellung des Geschehensablaufs durch den Zeugen A gefolgt. Es hat dargelegt, aus welchen Gründen es diese Darstellung für glaubhaft (S. 64 ff. der Vorentscheidung) und warum es die dem widersprechende Darstellung des Klägers für nicht nachvollziehbar (S. 66 ff. der Vorentscheidung) gehalten hat.

- 180** Ebenso verhält es sich mit den Ausführungen des Klägers in Bezug auf die von ihm vertretene Auffassung, der Zeuge H habe bei seiner Vernehmung am 27.11.2017 "vorsätzlich falsch ausgesagt" (S. 74 ff. der Vorentscheidung).
- 181** Verstöße gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegen danach auch insoweit nicht vor.
- 182** ee) Der Vorwurf des Klägers, die Feststellung des FG, dass "die Steuerfahnder die gesamte Korrespondenz der Kanzlei des Klägers [...] ausgewertet" hätten, widerspreche den protokollierten Aussagen des als Zeugen vernommenen Steuerfahnders S vom 27.11.2017 und vom 12.01.2018, ist unberechtigt.
- 183** Die von dem Kläger zitierte Aussage des Zeugen S auf Seite 17 des Protokolls vom 27.11.2017 lautete: "Wir haben das sehr umfangreiche Bildmaterial aber nicht lückenlos ausgewertet ...". Diese Aussage bezog sich --wie ohne weiteres zu erkennen ist-- auf die im vorangegangenen Satz genannte "Bilddatei mit der eingescannten Unterschrift" des Klägers, nicht auf die Korrespondenz der Kanzlei. Dasselbe gilt für die von dem Kläger zitierte Aussage des Zeugen S auf Seite 4 des Protokolls vom 12.01.2018.
- 184** ff) Warum der Kläger meint, die "doppelte Unterstellung" des FG, dass der Kläger den Zeugen A Ende Dezember 2007 angewiesen habe, den Rechnungsaustausch vorzunehmen und dabei so vorzugehen, dass dies später nicht mehr zu erkennen sei (S. 64 der Vorentscheidung, zweiter Absatz), werde bei "einer sachgerechten wie unabhängigen und eine übliche Sorgfalt erkennen lassende[n] Auswertungsmaßnahme" in Bezug auf die als Anlage 8 zum AdV-Antrag des Klägers eingereichten Unterlagen (s. Bl. 142 ff. der Akten zu VII S 45/18, Bd. I) widerlegt, lässt sich seiner Begründung nicht entnehmen. Der erkennende Senat kann die von dem Kläger behauptete Widerlegung nicht nachvollziehen. Insoweit fehlt es bereits an der schlüssigen Rüge eines Verstoßes gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO.
- 185** gg) Hinsichtlich des Vorwurfs des Klägers, das FG habe in Bezug auf die Höhe der für die Umsatzsteuer-Voranmeldungszeiträume Mai bis Oktober 2007 zu berücksichtigenden Vorsteuern wesentlichen Akteninhalt nicht beachtet, ist bereits nicht dargelegt worden, was das FG hier konkret --an Beträgen-- noch hätte berücksichtigen sollen. Vor allem aber fehlt es an Ausführungen dazu, inwieweit eine solche Berücksichtigung zu einer anderen Entscheidung hätte führen können. Auf die Ausführungen unter E.I.4.b wird insoweit Bezug genommen.
- 186** hh) Der Vorwurf des Klägers, das FG habe sein ausführliches Vorbringen zu der Frage, wie selbständig der Zeuge A gehandelt habe, und insbesondere seine Ausführungen in Bezug auf den Rechnungsaustausch Ende Dezember 2007 nicht in seine Entscheidung einbezogen, ist unberechtigt. Das FG bezieht sich in seinen Entscheidungsgründen (auf S. 66 ff. der Vorentscheidung) wiederholt auf die Ausführungen des Klägers und setzt sich mit diesen auseinander. Dabei hat das FG entgegen dem Vorwurf des Klägers auch die Aussagen der Zeugin B und des Zeugen T berücksichtigt. Auch insoweit rügt der Kläger im Kern seines Vorbringens lediglich, dass das FG seiner Darstellung nicht gefolgt ist.
- 187** ii) Dasselbe gilt, soweit der Kläger rügt, die Feststellungen, die das FG auf Seite 74 der Vorentscheidung auf der Grundlage der Aussage des Zeugen H getroffen habe, stünden seinen eigenen Einlassungen "klar entgegen". Ungeachtet dessen genügt die nicht weiter begründete Behauptung, bei einer "korrekten Einbeziehung der Aktenlage" wäre das FG "zu einem anderen Urteil hinsichtlich seiner Annahme einer Beihilfehandlung des Klägers" gekommen, nicht den Anforderungen an eine schlüssige Rüge eines Verstoßes gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO.
- 188** jj) Soweit sich der Kläger auf den auf Seite 9 der Vorentscheidung, im ersten Absatz, genannten Aktenvermerk vom 27.07.2007 bezieht und hierzu rügt, das FG habe nicht berücksichtigt, dass dieser Aktenvermerk in einem evidenten Widerspruch zu einem am 06.11.2007 ausgefüllten Formblatt stehe, ist die Rüge bereits unzulässig.
- 189** Der Kläger hat nicht dargelegt, inwieweit die Berücksichtigung des von ihm behaupteten Widerspruchs auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können. Die schlichte Feststellung, das FG hätte "zu einer anderen Entscheidung kommen müssen", genügt insoweit nicht. Die in diesem Zusammenhang zusätzlich erhobene Sachaufklärungsrüge ist aus dem genannten Grund ebenfalls unzulässig.
- 190** kk) Soweit der Kläger darüber hinaus zu verschiedenen Punkten der Vorentscheidung ohne konkrete Bezugnahme behauptet, das FG habe "entscheidendes Vorbringen" und "andere Akteninhalte" oder "wesentlichen Akteninhalt" einfach übergangen oder nicht beachtet, fehlt es ebenfalls bereits an der schlüssigen Rüge eines Verstoßes gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO.
- 191** Dasselbe gilt, soweit sich die Darlegungen des Klägers zu der Frage, inwieweit die Berücksichtigung der seiner

Ansicht nach außer Acht gelassenen Tatumstände auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können, in der Behauptung, dass das angefochtene Urteil anders ausgefallen wäre, wenn sich das FG "an die klare Aktenlage gehalten" hätte, oder einer ähnlichen floskelhaften Formulierung erschöpfen.

- 192** 9. Soweit der Kläger schließlich Verfahrensverstöße und Verletzungen seines Anspruchs auf rechtliches Gehör bei Erlass des Haftungsbescheids rügt und geltend macht, der Haftungsbescheid sei ohne jede sachgerechte Prüfung der Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme erlassen worden, handelt es sich hierbei nicht um Verfahrensmängel, die gegebenenfalls nach § 118 Abs. 3 Satz 1 FGO zu berücksichtigen sind, sondern um mögliche Verfahrensfehler des FA, die gegebenenfalls im Rahmen einer Sachrüge zu berücksichtigen sind. Der erkennende Senat verweist insoweit auf seine Ausführungen unter E.II.
- 193** 10. Von einer weiteren Begründung in Bezug auf die von dem Kläger erhobenen Verfahrensrügen sieht der erkennende Senat ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).
- 194** II. Die Revision hat auch mit den Sachrügen keinen Erfolg.
- 195** Zutreffend hat das FG entschieden, dass der angefochtene Haftungsbescheid rechtmäßig ist und den Kläger nicht in seinen Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 196** Die insoweit vorzunehmende Prüfung ist zweistufig aufgebaut (1.). Sie ergibt, dass die Voraussetzungen der Haftung nach § 71 AO im Streitfall erfüllt sind (2.) und dass die Inanspruchnahme des Klägers gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 AO durch den Haftungsbescheid vom 20.01.2012 frei von Ermessensfehlern ist (3.).
- 197** 1. Die Entscheidung über die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners ist nach der Rechtsprechung des BFH zweistufig aufgebaut. Zunächst hat die Finanzbehörde zu prüfen, ob in der Person, die sie zur Haftung heranziehen will, die tatbestandlichen Voraussetzungen der jeweiligen Haftungsnorm --hier: § 71 AO-- erfüllt sind. Insoweit ist die Entscheidung keine Ermessensentscheidung im Sinne von § 5 AO und § 102 FGO, sondern eine vom FG in vollem Umfang zu überprüfende rechtlich gebundene Entscheidung. Erst danach, auf der zweiten Stufe, entscheidet die Finanzbehörde nach ihrem Ermessen (vgl. BFH-Urteil vom 20.09.2016 - X R 36/15, Rz 12, m.w.N.; Senatsurteile vom 11.03.2004 - VII R 52/02, BFHE 205, 14, BStBl II 2004, 579, unter II.1.a und vom 12.12.1996 - VII R 53/96, BFH/NV 1997, 386, unter 1.; ebenso Loose in Tipke/Kruse, § 191 AO Rz 36 und Jatzke in Gosch, AO § 191 Rz 17).
- 198** Für die gerichtliche Überprüfung von Haftungsbescheiden ergibt sich daraus, dass hinsichtlich der sogenannten ersten Stufe grundsätzlich der Sach- und Streitstand so 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 sogenannten zweiten Stufe auf die tatsächliche und rechtliche Situation im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung an; dies ist in der Regel der Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung (vgl. BFH-Urteile vom 20.09.2016 - X R 36/15, Rz 14 und vom 26.06.2014 - IV R 17/14, Rz 26).
- 199** 2. Im Streitfall sind die Voraussetzungen der Haftung nach § 71 AO erfüllt.
- 200** Nach § 71 AO haftet, wer eine Steuerhinterziehung oder eine Steuerhehlerei begeht oder an einer solchen Tat teilnimmt, für die verkürzten Steuern und die zu Unrecht gewährten Steuervorteile sowie für die Zinsen nach § 235 AO.
- 201** a) In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise ist das FG davon ausgegangen, dass der Geschäftsführer der X GmbH, Herr C, durch die Einreichung von unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Mai bis einschließlich Oktober 2007 in sechs Fällen Steuern der X GmbH im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO hinterzogen hat.
- 202** Das FG stützt sich insoweit auf die rechtskräftigen Verurteilungen des Herrn C durch Urteil des LG cc vom 19.04.2012 ... und des Mittäters Herrn F durch Urteil des LG cc vom 18.07.2017 ... sowie auf die ebenfalls rechtskräftige Verurteilung des Rechnungsausstellers, I, durch das Urteil des AG dd vom 21.11.2013 Einwendungen gegen die diesbezüglichen Feststellungen in den genannten Strafurteilen hat der Kläger nicht erhoben.
- 203** b) Das FG hat den von ihm festgestellten Sachverhalt ebenfalls in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise dahingehend gewürdigt, dass der Kläger objektiv und subjektiv Beihilfe zu der Steuerhinterziehung des Herrn C

geleistet und damit im Sinne von § 71 AO an dessen Tat teilgenommen hat.

- 204** aa) Wer Teilnehmer einer Steuerhinterziehung ist, ergibt sich mangels eigener Begriffsbestimmungen für das Steuerrecht aus den §§ 25 bis 31 des Strafgesetzbuchs --StGB-- (s.a. BFH-Urteil vom 15.01.2013 - VIII R 22/10, BFHE 240, 195, BStBl II 2013, 526, Rz 12). Teilnehmer sind der Anstifter (§ 26 StGB) oder der Gehilfe (§ 27 StGB). Gehilfe ist, wer vorsätzlich einem anderen zu dessen vorsätzlich begangener rechtswidriger Tat Hilfe geleistet hat.
- 205** (1) Als Hilfeleistung im Sinne von § 27 Abs. 1 StGB ist grundsätzlich jede Handlung anzusehen, welche die Herbeiführung des Taterfolges des Haupttäters objektiv fördert, ohne dass sie für den Erfolg selbst ursächlich sein muss (ständige Rechtsprechung, vgl. BGH-Urteile vom 28.10.2015 - 1 StR 465/14, Neue Zeitschrift für Strafrecht --NStZ-- 2016, 292, Rz 63; vom 22.07.2015 - 1 StR 447/14, NStZ 2016, 39, Rz 15 und vom 01.08.2000 - 5 StR 624/99, NJW 2000, 3010, BStBl II 2001, 79, unter B.I.1.; s.a. Senatsurteil vom 07.03.2006 - VII R 30/04, BFH/NV 2006, 1717, unter II.5.a; BFH-Urteile vom 07.03.2006 - X R 8/05, BFHE 212, 398, BStBl II 2007, 594, unter II.3. und vom 21.01.2004 - XI R 3/03, BFHE 205, 394, BStBl II 2004, 919, unter II.1.).
- 206** Beihilfe kann der höchstrichterlichen Rechtsprechung zufolge zwischen Versuchsbeginn und Vollendung und darüber hinaus auch noch zwischen Vollendung und Beendigung der Haupttat geleistet werden (vgl. BGH-Beschlüsse vom 14.10.2015 - 1 StR 521/14, Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht -wistra- 2016, 74, Rz 18 und vom 27.11.2012 - 3 StR 433/12, NStZ 2013, 463).
- 207** Im Fall von unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen ist eine Hinterziehung frühestens dann beendet, wenn eine Umsatzsteuerjahreserklärung beim Finanzamt eingereicht wird, in der die unrichtigen Angaben aus der Voranmeldung wiederholt werden (ständige Rechtsprechung, vgl. BGH-Urteile vom 17.03.2009 - 1 StR 627/08, BGHSt 53, 221, unter III.2.a bb und vom 10.12.1991 - 5 StR 536/91, BGHSt 38, 165, unter 3.c; BGH-Beschluss vom 03.03.1989 - 3 StR 552/88, wistra 1989, 188, unter 2.a; s.a. Krumm in Tipke/Kruse, § 370 AO Rz 98, m.w.N.; Peters in HHSp, § 370 AO Rz 555).
- 208** Kommt es dazu nicht mehr, weil das Finanzamt die Tat zuvor entdeckt hat, tritt die Beendigung der Steuerhinterziehung in dem Zeitpunkt ein, in dem der Täter Kenntnis von der Entdeckung seiner Tat erlangt (s. Bayerisches Oberstes Landesgericht, Beschluss vom 07.05.1991 - RReg 4 St 204/90, wistra 1991, 313, unter II.2.b; ebenso Krumm in Tipke/Kruse, § 370 AO Rz 98).
- 209** (2) Gehilfenvorsatz liegt vor, wenn der Gehilfe die Haupttat in ihren wesentlichen Merkmalen kennt und in dem Bewusstsein handelt, durch sein Verhalten das Vorhaben des Haupttäters zu fördern; Einzelheiten der Haupttat braucht er nicht zu kennen. Entscheidend ist, dass der Gehilfe die Dimension der Tat erfassen kann. Ob der Gehilfe den Erfolg der Haupttat wünscht oder ihn lieber vermeiden würde, ist dagegen nicht entscheidend. Es reicht, dass die Hilfe an sich geeignet ist, die fremde Haupttat zu fördern oder zu erleichtern, und der Hilfeleistende dies weiß (ständige Rechtsprechung, vgl. BGH-Urteile vom 19.12.2017 - 1 StR 56/17, NStZ 2018, 329, Rz 15 und in NStZ 2016, 39, Rz 16, jeweils m.w.N.; s.a. BFH-Urteile in BFHE 212, 398, BStBl II 2007, 594, unter II.3. und in BFHE 205, 394, BStBl II 2004, 919, unter II.1.).
- 210** (3) Auch sogenannte berufstypische oder "neutrale" Handlungen wie Beratungs- oder Unterstützungshandlungen von Rechtsanwälten und Steuerberatern können eine strafbare Beihilfe darstellen. Die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung hat hierzu folgende Grundsätze aufgestellt:
- 211** Zielt das Handeln des Haupttäters ausschließlich darauf ab, eine strafbare Handlung zu begehen, und weiß dies der Hilfeleistende, so ist sein Tatbeitrag als Beihilfehandlung zu werten. In diesem Fall verliert sein Tun stets den neutralen "Alltagscharakter"; es ist als "Solidarisierung" mit dem Täter zu deuten und nicht mehr als sozialadäquat anzusehen.
- 212** Weiß der Hilfeleistende dagegen nicht, wie der von ihm geleistete Beitrag vom Haupttäter verwendet wird, hält er es lediglich für möglich, dass sein Tun zur Begehung einer Straftat genutzt wird, so ist sein Handeln regelmäßig noch nicht als strafbare Beihilfehandlung zu beurteilen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn das von dem Hilfeleistenden erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des von ihm Unterstützten derart hoch war, dass er sich mit seiner Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein ließ (vgl. BGH-Urteile in NStZ 2018, 329, Rz 16 und 18, m.w.N.).
- 213** Ziel dieser Rechtsprechung ist es sicherzustellen, dass sich niemand durch bloße Mutmaßungen über die Möglichkeit einer strafbaren Verwendung eines geleisteten Beitrags von alltäglichen, sozial nicht unerwünschten

Handlungen abhalten lassen muss (vgl. BGH-Urteil vom 22.01.2014 - 5 StR 468/12, wistra 2014, 176, Rz 29).

- 214** Die dargestellten Grundsätze sind insbesondere auch auf den Straftatbestand der Steuerhinterziehung anzuwenden (BGH-Urteile vom 15.05.2018 - 1 StR 159/17, wistra 2019, 63, Rz 184 und in NJW 2000, 3010, BStBl II 2001, 79, unter B.I.2.c).
- 215** (4) Die Feststellung der genannten Voraussetzungen ist grundsätzlich Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz. Sie kann mit der Revision nur bedingt angegriffen werden.
- 216** Nach § 118 Abs. 2 FGO ist der BFH an die im angefochtenen Urteil getroffenen tatsächlichen Feststellungen gebunden, es sei denn, dass in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsgründe vorgebracht sind. Die Feststellung oder Nichtfeststellung von Tatsachen durch das FG ist danach der revisionsrechtlichen Nachprüfung weitgehend entzogen. Sie ist grundsätzlich nur insoweit revisibel, als Verstöße gegen die Verfahrensordnung, gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze vorliegen. Ein revisionsrechtlich beachtlicher Verstoß gegen die rechtlichen Anforderungen an die Überzeugungsbildung oder das erforderliche Maß von Überzeugung kann deshalb nur angenommen werden, wenn das FG die in § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO angeordneten gesetzlichen Maßstäbe für die Überzeugungsbildung in grundlegender Weise verkannt hat (vgl. BFH-Urteile vom 12.07.2016 - II R 42/14, BFHE 254, 105, BStBl II 2016, 868, Rz 16 und in BFHE 240, 195, BStBl II 2013, 526, Rz 16; s. allgemein auch Lange in HHSp, § 118 FGO Rz 180 ff.; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 118 Rz 54 f.).
- 217** Im Übrigen haben die Schlussfolgerungen des FG schon dann Bestand, wenn sie zwar nicht zwingend, aber doch möglich sind (vgl. BFH-Urteil vom 03.12.2019 - X R 5/18, Rz 46, m.w.N.; s.a. Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 118 Rz 54, m.w.N.). Das Revisionsgericht hat die tatrichterliche Überzeugungsbildung selbst dann hinzunehmen, wenn eine andere Beurteilung seiner Ansicht nach näher gelegen hätte oder überzeugender gewesen wäre (vgl. BGH-Urteile vom 11.11.2015 - 1 StR 235/15, wistra 2016, 78, Rz 36 und vom 24.03.2015 - 5 StR 521/14, Rechtsprechungs-Report Strafrecht 2015, 178, Rz 8, m.w.N.).
- 218** bb) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen stellt sich das vom FG festgestellte Verhalten des Klägers als strafbare Beihilfe zur Hinterziehung der Umsatzsteuervorauszahlungen der X GmbH für die Monate Mai bis Oktober 2007 dar.
- 219** (1) Der Kläger hat die Haupttaten des Herrn C objektiv unterstützt.
- 220** Die Beweismäßigkeit des FG hinsichtlich der Beihilfehandlungen des Klägers ist frei von Rechtsfehlern; Verstöße gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze liegen nicht vor. Die Einwände des Klägers in Bezug auf die Glaubwürdigkeit des Zeugen A und des Zeugen H sowie der übrigen Zeugen greifen nicht durch.
- 221** (a) Der Kläger trägt vor, der Zeuge A habe wegen der ihm selbst drohenden Inanspruchnahme als Haftender ein "existentielles Eigeninteresse" an seiner eigenen Entlastung gehabt, mit der notgedrungen die Belastung des Klägers einhergehe. Es widerspreche allen Erfahrungssätzen, dass der Zeuge A in so einer Situation "objektiv wahr" ausgesagt habe, wenn zudem klar erkennbar sei, dass er in anderen Teilen seiner Aussage nachweislich gelogen habe.
- 222** Dabei verkennt der Kläger, dass diese Einwände gleichermaßen auch auf ihn selbst zutreffen. Auch der Kläger hatte --und hat-- wegen der drohenden Inanspruchnahme als Haftender ein "existentielles Eigeninteresse" an seiner eigenen Entlastung, mit der wiederum notgedrungen die Belastung des Zeugen A einhergeht. Somit konnte das FG in dieser Situation die Glaubwürdigkeit des Zeugen A beziehungsweise die Glaubhaftigkeit seiner Aussagen ebenso wenig von vornherein in Frage stellen wie die Glaubwürdigkeit des Klägers und die Glaubhaftigkeit seiner Aussagen.
- 223** In diesem Spannungsverhältnis hat das FG eine Wertung der sich widersprechenden Schilderungen des Klägers und des Zeugen A vorgenommen. In diese Wertung hat es die Gesamtumstände des vorliegenden Streitfalls einbezogen, desgleichen die übrigen Zeugenaussagen und die Aktenlage. Auch die Widersprüchlichkeiten in den Aussagen des Zeugen A hat es berücksichtigt, jedoch letztlich nicht für wesentlich erachtet. Das ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 224** (b) Für die in Bezug auf die Glaubwürdigkeit des Zeugen H vorgebrachten Einwände des Klägers gilt dies gleichermaßen. Auch hier stehen die Aussagen des Zeugen H gegen die Aussagen des Klägers. Dass das FG letztlich

im Wesentlichen den Darstellungen des Zeugen H gefolgt ist, verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze.

- 225** (c) Ebenso erschöpft sich in Bezug auf die übrigen Zeugen der mit der Revision erhobene Vorwurf letztlich darin, dass das FG der Darstellung des Klägers nicht gefolgt ist. Revisionsrechtlich beachtliche Verstöße liegen insoweit nicht vor.
- 226** (2) Die Urteilsfeststellungen tragen darüber hinaus auch die Wertung des FG, dass der Kläger vorsätzlich gehandelt hat.
- 227** (a) Das gilt insbesondere für die Annahme des FG, dass sich sowohl das Hinauszögern der am 08.11.2007 angeordneten Anschlussprüfung für die Voranmeldungszeiträume Mai bis September 2007, welches es Herrn C ermöglicht hat, die Eingangsrechnungen des vermeintlichen Lieferanten I durch solche der Firma Ä zu ersetzen, als auch die dem Zeugen A erteilte Anweisung, die neuen Rechnungen in die Buchführung der X GmbH zu übernehmen, nicht mehr dem "berufstypischen" Verhalten eines Steuerberaters zurechnen lassen. Es handelt sich dabei nicht mehr um alltägliche, sozial nicht unerwünschte Handlungen mit der Folge, dass die oben (unter E.II.2.b aa (3)) dargestellten Rechtsprechungsgrundsätze des BGH insoweit keine Anwendung finden.
- 228** (b) Zutreffend hat das FG in diesem Zusammenhang auch den Verkauf weiterer Gesellschaften durch den Kläger und dessen Handeln für die Z GmbH sowie für Herrn D berücksichtigt. Die Überlegungen, die das FG in diesem Zusammenhang angestellt hat, und die Schlussfolgerungen, die es daraus gezogen hat --nämlich dass der Kläger insbesondere zum Zeitpunkt des Hinauszögerns der Anschlussprüfung und des Austauschs der Rechnungen Kenntnis von der Hinterziehung der Umsatzsteuer der X GmbH durch Herrn C hatte und dass er diese Steuerhinterziehungen durch sein eigenes Verhalten fördern wollte--, sind möglich und haben damit Bestand.
- 229** (3) Dem Kläger ist bei alledem zuzugeben, dass es in der Tat nur schwer nachvollziehbar --oder, wie es in der vom Kläger zitierten Einstellungsverfügung der Staatsanwaltschaft aa vom 31.08.2015 heißt, "kaum vorstellbar"-- ist, dass er "seine Existenz als ... durch die Teilnahme an leicht durchschaubaren und --wie geschehen-- in kurzer Zeit zu entdeckenden Steuerstraftaten aufs Spiel" gesetzt haben soll.
- 230** Mindestens ebenso schwer nachvollziehbar erscheint dem erkennenden Senat allerdings, dass der Kläger, der als Steuerberater und einziger Berufsträger seiner Kanzlei gemäß § 57 des Steuerberatungsgesetzes zu einer gewissenhaften und eigenverantwortlichen Berufsausübung gesetzlich verpflichtet ist, über Monate das Mandat für die X GmbH innehatte, ohne sich der Bedeutung und Tragweite der --um noch einmal aus der Einstellungsverfügung der Staatsanwaltschaft aa vom 31.08.2015 zu zitieren-- "leicht durchschaubaren und --wie geschehen-- in kurzer Zeit zu entdeckenden Steuerstraftaten" bewusst gewesen zu sein.
- 231** Auch insoweit verstößt das angefochtene Urteil entgegen dem Vorbringen des Klägers weder gegen Denkgesetze noch gegen allgemeine Erfahrungssätze.
- 232** 3. Zutreffend hat das FG schließlich entschieden, dass die Inanspruchnahme des Klägers durch Haftungsbescheid ermessensfehlerfrei war.
- 233** a) Gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 AO kann, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner), durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden.
- 234** aa) Die Entscheidung über die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners ist eine Ermessensentscheidung.
- 235** Im Rahmen der Ermessensausübung kann die Finanzbehörde auf sämtliche ihr zur Verfügung stehenden Erkenntnisquellen zurückgreifen, auch auf einen (nur) vorläufigen Ermittlungsbericht der Steuerfahndung. Denn der Erlass des Haftungsbescheids setzt weder die vollständige Erstellung und Vorlage eines Schlussberichts der Steuerfahndung voraus noch ist die Finanzbehörde verpflichtet, den Ausgang eines anhängigen Strafverfahrens abzuwarten (Senatsbeschluss vom 12.09.2014 - VII B 99/13, Rz 30, m.w.N.).
- 236** Unerheblich ist auch, ob ein gegen den Haftungsschuldner eingeleitetes Steuerstrafverfahren eingestellt wird; denn eine strafrechtliche Verurteilung ist nicht Voraussetzung für die Inanspruchnahme nach § 71 AO (vgl. Senatsurteil vom 26.09.2012 - VII R 3/11, Rz 21, m.w.N.; vgl. auch Jatzke in Gosch, AO § 71 Rz 12; Loose in Tipke/Kruse, § 71 AO Rz 14; Boeker in HHSp, § 71 AO Rz 20).
- 237** Auf die Leistungsfähigkeit des Haftungsschuldners kommt es bei seiner Inanspruchnahme nach § 71 AO ebenfalls

nicht an (vgl. Senatsbeschluss vom 29.08.2001 - VII B 54/01, unter II., m.w.N.; BFH-Urteile in BFHE 205, 394, BStBl II 2004, 919, unter II.2.a und vom 08.09.2004 - XI R 1/03, unter II.2.a).

- 238** bb) Ungeachtet dessen kann eine Ermessensentscheidung des FA nur dann als rechtmäßig angesehen werden, wenn das FA den entscheidungserheblichen Sachverhalt einwandfrei und erschöpfend ermittelt hat. Daraus folgt umgekehrt, dass die Ermessensentscheidung fehlerhaft ist, wenn die Behörde bei ihrer Entscheidung Gesichtspunkte tatsächlicher oder rechtlicher Art, die nach dem Sinn und Zweck der Ermessensvorschrift zu berücksichtigen wären, außer Acht lässt (vgl. Senatsurteile in BFH/NV 1997, 386, unter 1., m.w.N. und vom 14.05.2013 - VII R 36/12, Rz 16).
- 239** cc) Liegt eine vorsätzliche Beihilfe zur Steuerhinterziehung vor, so ist eine Haftungsinanspruchnahme des Gehilfen als Haftungsschuldner nach §§ 191, 71 AO auch ohne nähere Darlegung der Ermessenserwägungen im Haftungsbescheid oder in der Einspruchsentscheidung als ermessensgerecht nach § 102 FGO anzusehen (sog. Vorprägung der Ermessensentscheidung). Dies gilt nicht nur für die Inanspruchnahme dem Grunde nach, sondern auch für die Inanspruchnahme der Höhe nach (vgl. Senatsurteil vom 26.02.1991 - VII R 3/90, BFH/NV 1991, 504, unter II.2.a und b; BFH-Urteile in BFHE 205, 394, BStBl II 2004, 919, unter II.2.a und vom 08.09.2004 - XI R 1/03, unter II.2.a).
- 240** b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat das FA den Kläger ermessensfehlerfrei als Haftungsschuldner herangezogen.
- 241** aa) Die Inanspruchnahme des Klägers war dem Grunde nach berechtigt. Insbesondere durfte das FA selbständig und unabhängig prüfen, ob der Kläger den objektiven und den subjektiven Tatbestand des § 71 AO erfüllte. Der Inanspruchnahme des Klägers durch Haftungsbescheid vom 20.01.2012 stand weder entgegen, dass die Steuerfahndungsstelle des FA cc ihre Ermittlungen noch nicht abgeschlossen hatte und ihren Schlussbericht erst am 02.04.2014 erstellte, noch ergab sich aus dem Umstand, dass die Staatsanwaltschaft aa das strafrechtliche Ermittlungsverfahren gegen den Kläger mit Verfügung vom 31.08.2015 unter Berufung auf § 170 Abs. 2 StPO eingestellt hatte, dass damit eine (fortgesetzte) Inanspruchnahme des Klägers ausgeschlossen war.
- 242** Die Überlegungen, die das FA in der Begründung des Haftungsbescheids vom 20.01.2012 angestellt hat, und die Schlussfolgerungen, die es dort gezogen hat, sind tatsächlich durch das Ergebnis der mündlichen Verhandlung bestätigt worden. Damit steht fest, dass die Inanspruchnahme des Klägers nicht, wie der Kläger meint, auf einer "willkürlichen Schätzung" beruhte und dass das FA den Haftungsbescheid nicht "ins Blaue hinein" erlassen hat.
- 243** Die Ausübung des Auswahlermessens ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Das FA hat neben dem Kläger auch die beiden Geschäftsführer der X GmbH, die Herren C und E, und darüber hinaus auch Herrn F in Haftung genommen. Fehler bei der Ausübung des Auswahlermessens sind nicht ersichtlich.
- 244** bb) Hinsichtlich der Höhe ist die Haftungsinanspruchnahme vorgeprägt. Der Kläger haftet für die verkürzte Steuer; weitere Differenzierungen sind nicht angezeigt. Anhaltspunkte dafür, dass die Haftungssumme nicht der geschuldeten Steuer entsprochen haben könnte, bestehen nicht.
- 245** c) Der Haftungsbescheid vom 20.01.2012 ist schließlich auch weder nichtig (§ 125 AO) noch formell rechtswidrig, weil eine mündliche Anhörung nicht stattgefunden hat.
- 246** Insbesondere lässt sich dem Senatsbeschluss vom 15.09.1992 - VII B 62/92 (BFH/NV 1994, 149, unter II.2.a) nicht entnehmen, dass die Anhörung (§ 91 Abs. 1 AO) eines Haftungsschuldners zwingend in mündlicher Form beziehungsweise in Form einer Vernehmung zu erfolgen hat. Grundsätzlich ist es dem pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde überlassen, nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls zu entscheiden, in welcher Form sie ihre Informationspflicht erfüllt und dem Betroffenen rechtliches Gehör gewährt (vgl. auch Söhn in HHSp, § 91 AO Rz 90). Im Streitfall war insoweit auch zu berücksichtigen, dass vom Kläger aufgrund dessen eigenen steuerlichen Kenntnissen erwartet werden konnte, dass ihm die Bedeutung des Anhörungsschreibens des FA vom 15.12.2011 bewusst war. Im Übrigen wird auf die Ausführungen des FG (auf S. 88 f. der Vorentscheidung) Bezug genommen.

F.

- 247** Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.