

Urteil vom 26. October 2011, VII R 22/10

Rechtfertigung einer vom FG selbst ermittelten Haftungsquote bei fehlender Mitwirkung des Haftungsschuldners

BFH VII. Senat

FGO § 96 Abs 1 S 1 Halbs 2, AO § 162, AO § 69

vorgehend FG Köln, 16. June 2009, Az: 11 K 3017/05

Leitsätze

1. NV: Bei der Ausübung seiner Schätzungsbefugnis hat das FG die Verletzung der dem Haftungsschuldner obliegenden Pflicht zur Mitwirkung an der Sachaufklärung zu berücksichtigen.
2. NV: Hat das FA vom Haftungsschuldner keinerlei Angaben über Zahlungen, Verbindlichkeiten und Forderungen der GmbH erhalten, so kann sich die Auswirkung dieser Pflichtverletzung nicht in der Befugnis des FA zur Schätzung der Haftungssumme erschöpfen. Bei der Verwerfung des Schätzungsergebnisses des FA und der Ausübung der eigenen Schätzungsbefugnis durch das FG darf die Pflichtverletzung des Haftungsschuldners nicht gänzlich außer Betracht bleiben.
3. NV: Zwar ist die Schätzung als Tatsachenwürdigung grundsätzlich dem FG vorbehalten; sie muss aber nachvollziehbar sein. Zur Rechtfertigung einer vom FG selbst ermittelten Haftungsquote bedarf es eines eindeutigen Zahlenmaterials als Berechnungsgrundlage.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war seit der Gründung alleinige Geschäftsführerin der A-GmbH (GmbH), für die sie am 23. Dezember 2003 einen Insolvenzantrag stellte. Das Insolvenzverfahren wurde am 9. Februar 2004 eröffnet. Die GmbH war zu diesem Zeitpunkt mit Umsatzsteuer aus dem Jahr 2003 im Rückstand.
- 2 Nachdem sich die Klägerin weder zur Sache geäußert noch die geforderten Berechnungen aus den Geschäftsunterlagen vorgelegt hatte, erließ der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) am 27. Mai 2004 einen Haftungsbescheid, mit dem er die Klägerin nach §§ 191, 69, 34 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 35 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) für den Zeitraum vom 11. August 2003 bis zum 23. Dezember 2003 (Eingang des Insolvenzantrags) mit einer Quote von 70 % der rückständigen Beträge (Umsatzsteuer und Säumniszuschläge) in Höhe von insgesamt 25.693,01 €, d.h. anteilig in Höhe von 17.985,10 € (70 % von 25.693,01 €) in Anspruch nahm.
- 3 In dem im Übrigen erfolglosen Einspruchsverfahren minderte das FA die Haftungssumme --wegen einer bei Erlass des Haftungsbescheids unberücksichtigt gebliebenen Verrechnung eines Steuererstattungsanspruchs der GmbH in Höhe von 3.502,96 € mit den Steuerrückständen-- auf nunmehr 15.533,03 €.
- 4 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1274 veröffentlichten Urteil teilweise statt. Es reduzierte die Haftungsquote auf 50 % und die Haftungssumme auf 7.298 €. Das FA habe die Klägerin als Geschäftsführerin gemäß § 69 i.V.m. § 34 AO, § 35 GmbHG dem Grunde nach zu Recht, aber mit einer zu hohen Haftungsquote in Haftung genommen. Die quotale Inanspruchnahme der Klägerin als Haftungsschuldnerin in Höhe von 70 % der Umsatzsteuerschulden der GmbH halte einer Überprüfung nicht stand. Die Anwendung dieses Prozentsatzes auf die Steuerschulden der GmbH sei angesichts des verfügbaren weiteren Zahlenmaterials aus dem Insolvenzugutachten und den Umsatzsteuervoranmeldungen auch unter Berücksichtigung der nicht ausreichenden Mitwirkung der Klägerin zu pauschal. Auch werde die Haftungssumme durch Anwendung der Quote auf die "verbliebene" Steuerschuld der GmbH ohne Beschränkung auf den Haftungszeitraum und ohne Abzug der darin beglichenen Steuerschulden nicht zutreffend berechnet.

- 5 Eine Haftung der Klägerin nach § 69 i.V.m. § 34 AO auf die volle Steuerschuld wegen der --erst im Verlauf des finanzgerichtlichen Verfahrens bekannt gewordenen-- Fälschung einer Freistellungsbescheinigung vom 16. November 2001 komme nicht in Betracht.
- 6 Mit der Revision macht das FA im Wesentlichen geltend, dass entgegen der Auffassung des FG die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme der Klägerin nach § 69 AO in Höhe der rückständigen Umsatzsteuer und Säumniszuschläge von Juli bis Oktober 2003 wegen der Fälschung der Freistellungsbescheinigung durch die Klägerin gegeben seien. In seinem weiteren Vortrag wendet sich das FA gegen die vom FG geschätzte Haftungsquote und die ermittelte Haftungssumme.
- 7 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin hält die Entscheidung des FG für zutreffend und beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil beruht auf der Verletzung von Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Senat entscheidet nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO in der Sache selbst.
- 10 Das FA hat die Klägerin nach Grund und Höhe zu Recht gemäß § 69 i.V.m. § 34 Abs. 1, § 191 Abs. 1 AO als Haftungsschuldnerin in Anspruch genommen.
- 11 1. Das FG hat zutreffend erkannt, dass die Klägerin die ihr als Geschäftsführerin der GmbH obliegenden steuerlichen Pflichten zumindest grob fahrlässig verletzt hat. Denn als Geschäftsführerin und gesetzliche Vertreterin der GmbH i.S. von § 34 Abs. 1 AO war sie damit betraut, die steuerlichen Pflichten der GmbH zu erfüllen. Zu ihnen gehörte die fristgerechte Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen (§ 18 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes).
- 12 2. Das erstinstanzliche Urteil war aber aufzuheben, weil das FG bei der Ausübung seiner Schätzungsbefugnis (§ 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO i.V.m. § 162 AO) die Verletzung der dem Haftungsschuldner nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) obliegenden Pflicht zur Mitwirkung an der Sachaufklärung nicht in dem gebotenen Maß berücksichtigt hat und sich darüber hinaus bei der Schätzung der Haftungssumme von Erwägungen hat leiten lassen, die das Ergebnis nach Auffassung des Senats nicht nachvollziehbar begründen, so dass die Reduzierung der Quote nicht schlüssig ist (vgl. Senatsurteil vom 25. Mai 2004 VII R 8/03, BFH/NV 2004, 1498). Hinreichende Anhaltspunkte, die die vom FG vorgenommene, von der des FA abweichende Schätzung rechtfertigen, sind den Feststellungen des FG nicht zu entnehmen.
- 13 a) Bei der Verwerfung des vom FA ermittelten Schätzungsergebnisses hat das FG nicht hinreichend berücksichtigt, dass das FA von der Klägerin keinerlei Angaben über Zahlungen, Verbindlichkeiten und Forderungen der GmbH erhalten hat. Die Verletzung der der Klägerin im Rahmen der haftungsrechtlichen Inanspruchnahme obliegenden Mitwirkungspflicht zur Sachverhaltsaufklärung kann im Streitfall nicht dazu führen, dass sich die Auswirkungen dieser Pflichtverletzung lediglich in der Befugnis des FA zur Schätzung der Haftungssumme erschöpfen und dass bei der Verwerfung des Schätzungsergebnisses des FA und der Ausübung der eigenen Schätzungsbefugnis durch das FG der Umstand der Pflichtverletzung des Haftungsschuldners gänzlich außer Betracht bleibt. Vielmehr hat das FG das Maß der Verletzung der dem Haftungsschuldner nach § 90 Abs. 1 AO obliegenden Mitwirkungspflicht bei der Ausübung seiner Schätzungsbefugnis zu berücksichtigen (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2004, 1498). Macht der Haftungsschuldner keine oder nur unvollständige Angaben, kann er sich auf Schätzungsfehler des FA nur in einem eingeschränkten Umfang berufen. Will er eine für ihn günstigere Haftungsquote erreichen, bleibt es ihm vorbehalten, einen entsprechenden Liquiditätsstatus der GmbH vorzulegen. Ein Schätzungsfehler kann dem FA, das keinerlei Angaben über die Gesamtverbindlichkeiten und die Gesamtsumme der bezahlten Verbindlichkeiten erhalten hat, nicht vorgeworfen werden (Senatsbeschluss vom 31. März 2000 VII B 187/99, BFH/NV 2000, 1322, Rz 21). Dass das FG dies im Streitfall hinreichend beachtet hat, vermag der erkennende Senat den Entscheidungsgründen des erstinstanzlichen Urteils nicht zu entnehmen.
- 14 Im Streitfall hätte von der Klägerin in Anbetracht ihrer früheren Stellung als alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführerin der GmbH zumindest die Beantwortung des vom FA übersandten Fragebogens zum Nachweis einer vollständigen und gewissenhaften Erfüllung ihrer Mitwirkungspflicht erwartet werden können. Auch ist für den Senat nicht ersichtlich, in welchem Umfang sich die Klägerin unter Ausschöpfung der ihr zugänglichen Erkenntnisquellen um eine Ermittlung dieser Daten bemüht und welche --evtl. ergebnislosen-- Anstrengungen sie

hierzu unternommen hat. Jedenfalls ist der von der Klägerin in der Vorinstanz vorgebrachte Einwand widerlegt, zu den Forderungen und Verbindlichkeiten der GmbH im Haftungszeitraum könne sie keine Angaben machen, zumal sie völlig ruiniert und nicht in der Lage sei, das Jahr 2003 buchhalterisch aufarbeiten zu lassen. Denn die Klägerin hat --ausweislich ihrer eigenen Erklärung, die Teil des Insolvenzgutachtens ist-- ein Exemplar des Insolvenzgutachtens über das Vermögen der GmbH erhalten.

- 15** b) Die vom FG seiner Schätzung zu Grunde gelegten einzelnen Vorgänge und Werte sind im Übrigen nicht geeignet, die vom FA mangels Mitwirkung der Klägerin pauschal angesetzte Haftungsquote zu mindern. Zwar ist die Schätzung als Tatsachenwürdigung grundsätzlich dem FG vorbehalten und damit für den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO grundsätzlich bindend; jedoch entfällt diese Bindung dann, wenn die vom FG gezogenen Schlussfolgerungen mit den Denkgesetzen oder Erfahrungssätzen unvereinbar oder in sich widersprüchlich sind (Senatsurteil in BFH/NV 2004, 1498; BFH-Urteil vom 7. März 1973 II R 34/66, BFHE 109, 472, BStBl II 1973, 707). Die Schätzungen des FG müssen in sich schlüssig, wirtschaftlich vernünftig und möglich sein. In Schätzungsfällen stehen den materiellen Rechtsfehlern Verstöße gegen die angewandte Schätzungsmethode, gegen Denkgesetze und gegen allgemeine Erfahrungssätze und anerkannte Schätzungsgrundsätze, insbesondere die Unmöglichkeit des Schätzungsergebnisses, gleich (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2004, 1498; BFH-Urteil vom 18. Dezember 1984 VIII R 195/82, BFHE 142, 558, BStBl II 1986, 226).
- 16** Das FG rechtfertigt seine --von der des FA abweichende-- Schätzung der Tilgungsquote maßgeblich mit verfügbarem weiteren Zahlenmaterial des Insolvenzgutachtens, der Umsatzsteuervoranmeldungen und den vom FA vorgelegten Kontoauszügen, geht aber gleichwohl nicht von diesen Werten aus, sondern nimmt mangels konkreter Details zu den Verbindlichkeiten zu Beginn und zum Zuwachs der Verbindlichkeiten während des Haftungszeitraums eine Rückrechnung vor, indem es die Werte der aus den Unterlagen ersichtlichen offenen Forderungen gegenüber der GmbH teilweise ändert und ihnen --nur zu einem ganz geringen Teil nachweisbare-- Zahlungen der GmbH im Haftungszeitraum gegenüberstellt.
- 17** Angesichts der fehlenden Mitwirkung der Klägerin hätte es aber zur Rechtfertigung der selbst ermittelten Haftungsquote eines eindeutigen Zahlenmaterials als Berechnungsgrundlage bedurft. Allein die vom FG aus dem Insolvenzgutachten und den angemeldeten Umsatzsteuern abgeleiteten Verbindlichkeiten und Zahlungen bilden im Streitfall keine verlässliche Grundlage für eine realitätsnahe Schätzung der Haftungssumme.
- 18** aa) Dies zeigt sich schon daran, dass nach dem eigenen Vortrag der Klägerin weitere Zahlungen und damit Tilgungen der nichtsteuerlichen Verbindlichkeiten der GmbH nicht ausgeschlossen werden können. So hat die Klägerin im Verfahren vor dem FG vorgetragen, "erhebliche private Mittel" noch im Oktober 2003 aus einer Erbschaft für Zwecke der GmbH eingesetzt zu haben, so auch ohne dass das FG dieser Behauptung nachgegangen wäre.
- 19** bb) Überdies ist das FG --ohne nähere Begründung-- davon ausgegangen, dass die Verbindlichkeiten der GmbH gegenüber der Bank X vollständig außerhalb des Haftungszeitraums begründet und ausgezahlt worden seien. Aufgrund der angespannten finanziellen Situation der GmbH im Jahr 2003 erscheint es aus Sicht des Senats nicht ausgeschlossen, dass zumindest Teile dieser Bankverbindlichkeiten während des Haftungszeitraums begründet und zur Tilgung nichtsteuerlicher Verbindlichkeiten eingesetzt worden sind.
- 20** cc) Schließlich ist nicht nachvollziehbar, warum das FG angenommen hat, dass für die beiden Monate November und Dezember 2003, für die keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben wurden, ein Zahlungszufluss in Höhe von einem Drittel des auf den Monat August 2003 entfallenden Bruttobetrag anzusetzen ist. So hat das FG den Betrag aus der Umsatzsteuervoranmeldung für August 2003 zu 100 % herangezogen, obwohl der Haftungszeitraum erst am 11. August 2003 begonnen hat. Die Begründung für diese Schätzung, insbesondere für den hierdurch unterstellten erheblichen Umsatzrückgang ab Oktober 2003, bleibt das FG schuldig. Zwar hat die Klägerin im Verfahren vor dem FG vorgetragen, die N-GmbH sei ihr einziger Auftraggeber, diesbezügliche Feststellungen hat das FG jedoch nicht getroffen.
- 21** Ebenso erschließt sich nicht der Grund für die Zuschätzung von weiteren 29.017 € brutto. Für den erkennenden Senat liegt es nahe, dass ein "glatter" Zwischenbetrag von 240.000 € erreicht werden sollte. Daher kann unter diesen Gesichtspunkten das Schätzungsergebnis nicht als schlüssig erachtet werden.
- 22** dd) Der erkennende Senat weist überdies darauf hin, dass der gesamte vom FA verrechnete Steuererstattungsanspruch in Höhe von 4.960 € (3.609,83 € und 1.350 €) --und nicht nur wie vom FG in Höhe von 1.350 € unzutreffender Weise angesetzt-- als Zahlung auf die Umsatzsteuerschulden anzusetzen wären (vgl. Boeker

in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 AO Rz 46). Um diesen Betrag wurde die --während des Haftungszeitraums fällige-- Steuerschuld verringert. Da durch die Aufrechnung des --vom FG nicht angesetzten-- Betrags in Höhe von 3.609,83 € eine während des Haftungszeitraums fällige Steuerverbindlichkeit beglichen wurde, wären auch die Steuerverbindlichkeiten im Haftungszeitraum mit 38.140 € --und nicht wie vom FG errechnet mit 34.530 €-- anzusetzen.

- 23** 3. Da in einem zweiten Rechtsgang nach den vom FG getroffenen Feststellungen keine weiteren Erkenntnisquellen zu den Zahlungen der GmbH im Haftungszeitraum und ihren Verbindlichkeiten in Betracht kommen, ist die Sache spruchreif (vgl. Gräber/ Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 126 Rz 12, m.w.N.). Der Senat entscheidet nach § 126 Abs. 3 Nr. 1 FGO in der Sache selbst. Das Urteil des FG war aufzuheben und die Klage abzuweisen, da mangels Mitwirkung der Klägerin jedenfalls keine geringere Haftungsquote als vom FA geschätzt anzusetzen war.
- 24** 4. Die Frage, ob die Klägerin auch wegen Verfälschens der Freistellungsbescheinigung und der sich daraus ergebenden Vereitelung der Aufrechnungsmöglichkeit des FA als Haftungsschuldnerin in Anspruch genommen werden kann, kann der Senat offen lassen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de