

Beschluss vom 19. December 2012, V B 71/12

Haftung für Steuerschulden einer GbR: Geltendmachung von Verfahrensfehlern, Erwidierungsfrist, Sachaufklärungsmangel, Einholung von Sachverständigengutachten, Verbot der vorweggenommenen Beweiswürdigung, Beweis des ersten Anscheins

BFH V. Senat

FGO § 76, FGO § 94, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, ZPO § 160, ZPO § 164, ZPO § 165, AO § 34, AO § 69, AO § 71, AO § 191

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 22. February 2012, Az: 9 K 9328/07

Leitsätze

1. NV: Die Rüge des Klägers, das FG habe ihm keine Frist zur Erwidierung des Beklagtenvortrags eingeräumt, wird nur dann ordnungsgemäß erhoben, wenn der Kläger substantiiert darlegt, was er in einem weiteren Schriftsatz zusätzlich vorgetragen hätte und inwieweit dieser Vortrag zu einer für ihn günstigeren Entscheidung des FG hätte führen können .
2. NV: Die Einholung eines Sachverständigengutachtens steht im pflichtgemäßen Ermessen des Gerichts. Rügt der Kläger die unterlassene Einholung eines Sachverständigengutachtens, hat er die Entscheidungserheblichkeit unter Berücksichtigung der Rechtsauffassung des FG darzulegen .
3. NV: Ein Verstoß gegen das Verbot der vorweggenommenen Beweiswürdigung setzt voraus, dass ein ordnungsgemäßer Beweisantrag gestellt wurde .

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) vom Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) zu Recht als Gesellschafter-Geschäftsführer einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) für deren Steuerschulden in Haftung genommen wurde.
- 2 Der Kläger gründete zusammen mit der Grundstücks- und Beteiligungsgesellschaft B (B-GbR) und D die GbR durch "Arbeitsgemeinschaftsvertrag" vom 11. Juni 1999, wobei er mit 50 % und die beiden anderen Gesellschafter mit jeweils 25 % beteiligt waren. Die GbR, deren Zweck die Projektierung, Finanzierung und schlüsselfertige Errichtung von ...terminals war, verpflichtete sich durch Generalunternehmervertrag vom 17. Juni 1999 gegenüber der Z-GmbH zum Um- und Ausbau einer Lagerhalle. Die Vergütung sollte zunächst 9.250.000 DM, später 13.200.000 DM betragen. Mit der technischen Ausstattung beauftragte die GbR die D-GmbH. Diese stellte unter dem 24. August 1999 drei an die GbR gerichtete Rechnungen über insgesamt brutto 5.061.646 DM (netto 4.363.488 DM zuzüglich 698.158 DM Umsatzsteuer) aus. Die GbR überwies die ihr in Rechnung gestellten Beträge am 1. September 1999 und machte die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in ihrer Umsatzsteuererklärung 1999 als Vorsteuer geltend.
- 3 Ausweislich Tz. 17 des Berichts vom 29. September 2005 kam eine Ende 2003 begonnene Steuerfahndungsprüfung zu der Überzeugung, dass den drei Rechnungen der D-GmbH keine Leistungen an die GbR zugrunde gelegen hätten. Die D-GmbH habe daher bereits am 6. September 1999 Gutschriften zu den Rechnungen in Höhe der ursprünglichen Rechnungsbeträge erteilt und sodann am 7. September 1999 die von ihr tatsächlich erbrachte Leistung mit brutto 769.646,08 DM (663.488 DM zuzüglich 106.158,08 DM Umsatzsteuer) abgerechnet. Diesen Feststellungen folgend erließ das FA am 28. November 2005 einen geänderten Umsatzsteuerbescheid 1999 gegenüber der GbR.
- 4 Mit Bescheid vom 5. Februar 2007 nahm das FA sodann den Kläger in Höhe der nicht getilgten Umsatzsteuer von 480.310,43 € sowie für Zinsen und Säumniszuschläge nach §§ 34, 69 der Abgabenordnung (AO) in Haftung. Die Inanspruchnahme der GbR sei aussichtslos, da das Unternehmen seine Tätigkeit zum 31. Dezember 2002 bzw. --nach einem Schriftsatz der Buchprüfungsgesellschaft-- bereits zum 31. Dezember 2001 eingestellt habe. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 11. Oktober 2007 zurück. Die Haftung

stütze es nunmehr zusätzlich auf §§ 705 ff., 412, 427 des Bürgerlichen Gesetzbuches und § 128 des Handelsgesetzbuches analog. Der Erlass des Haftungsbescheids sei ermessensgerecht, weil die Steuerschulden der GbR nicht beglichen worden seien und der Kläger zusammen mit den beiden anderen Mitgesellschaftern in Haftung genommen werde.

- 5 Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 23. Februar 2012 beschloss das Finanzgericht (FG), zu den Bauleistungen der D-GmbH bzw. T-Bau GmbH gegenüber der GbR im Jahr 1999 und zu den damit in Zusammenhang stehenden Zahlungen und Gutschriften Beweis zu erheben durch Vernehmung der Zeugen B, R, K und M. Hierauf wies es die Klage zum überwiegenden Teil ab: Das FA habe den Kläger zu Recht nach § 191 AO i.V.m. § 128 des Handelsgesetzbuchs als Haftungsschuldner in Anspruch genommen. Nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung stehe fest, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs der GbR aus den drei streitigen Rechnungen der D-GmbH mit den Nummern 3111 bis 3113 nicht oder nur teilweise vorgelegen hätten. Bei den Rechnungen Nr. 3112 und 3113 handele es sich nach der im Rahmen einer Beweisaufnahme gewonnenen Überzeugung des Gerichts um Scheinrechnungen, da die als Ausstellerin genannte D-GmbH die abgerechneten Leistungen weder selbst noch durch einen Subunternehmer erbracht habe. Auch bei der Rechnung Nr. 3111 handele es sich um eine Scheinrechnung; denn die abgerechneten Leistungen seien nicht in dem angegebenen Umfang ausgeführt worden. Ohne Erfolg berufe sich der Kläger auf die eidesstattlichen Versicherungen des Herrn S und der Frau E sowie auf das von ihm in Auftrag gegebene Baugutachten des Sachverständigen M. Gegen die Maßgeblichkeit dieses Gutachtens spreche bereits, dass dem Gutachter keinerlei Bauunterlagen vorgelegen hätten. Im Ergebnis könne dahinstehen, wie hoch die Bauleistungen zur Erstellung der Lagerhalle waren, sodass es der Einholung eines Gutachtens nicht bedurft habe. Maßgeblich sei lediglich, dass nach Ansicht des Senats auch in dieser Rechnung der D-GmbH vom 24. August 1999 über keine konkrete Leistung der D-GmbH abgerechnet worden sei.
- 6 Mit seiner Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision macht der Kläger geltend, ihm sei ausweislich des Verhandlungsprotokolls keine Frist zur Erwidern des Beklagtenvortrags zu § 71 AO eingeräumt worden. Außerdem leide das Urteil des FG an Verfahrensfehlern. Zur Aufklärung des Sachverhalts sei es zwingend geboten gewesen, das Gutachten eines Sachverständigen einzuholen, wie es in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich beantragt worden sei. Erst durch ein solches Gutachten hätte objektiv geklärt werden können, ob sich die in den Abrechnungen ausgeführten Leistungen im Gebäude wiederfänden. Zudem habe das FG gegen das Verbot der vorweggenommenen Beweiswürdigung verstoßen, indem es die notwendige Vernehmung der Zeugin E und des Zeugen S unterlassen und dies damit begründet habe, dass diese Beweismittel nicht geeignet seien, die Würdigung des Senats zum Scheincharakter der inkriminierten Abrechnungen in Frage zu stellen. Verfahrensfehlerhaft sei auch, dass das FG dem vom FA vorgelegten Gutachten absolute Glaubwürdigkeit beigemessen habe, während das Privatgutachten des Sachverständigen M als unrichtig gewürdigt worden sei.

Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Beschwerde ist unbegründet.
- 8 Die vom Kläger geltend gemachten Zulassungsgründe sind entweder nicht entsprechend den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) hinreichend dargelegt worden oder liegen tatsächlich nicht vor.
- 9 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 1 Nr. 1 FGO) oder zur Rechtsfortbildung oder zur Sicherung der Rechtsprechungseinheit (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) zuzulassen.
- 10 Mit der nicht weiter substantiierten Behauptung, die Ansprüche des FA seien wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung erloschen, macht der Kläger allenfalls einen materiell-rechtlichen Fehler des FG geltend, der allein --ohne Vorliegen eines der in § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO bezeichneten Zulassungsgründe-- nicht zur Zulassung der Revision führt.
- 11 2. Die Revision ist auch nicht nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO zuzulassen. Denn es liegt kein Verfahrensfehler vor, auf dem das Urteil des FG beruhen kann.

a) Soweit der Kläger als Verfahrensfehler rügt, ihm sei keine Erwidernsfrist zur Haftung nach § 71 AO eingeräumt worden, hat er diese Rüge nicht ordnungsgemäß erhoben. Es fehlen substantiierte Ausführungen dazu, was er in einem weiteren Schriftsatz zusätzlich vorgetragen hätte und inwieweit dieser Vortrag zu einer für ihn günstigeren

Entscheidung des FG hätte führen können (vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Juli 2012 VIII B 51/11, BFH/NV 2012, 1780; vom 12. Oktober 2010 I B 190/09, BFH/NV 2011, 291 Rz 16; vom 6. Juli 2011 III S 4/11 (PKH), BFH/NV 2011, 1717). Darüber hinaus fehlt es an der Darlegung der Entscheidungserheblichkeit des Verfahrensfehlers unter Berücksichtigung der insoweit maßgeblichen Rechtsauffassung des FG. Auf Gesichtspunkte, die nach dem Rechtsstandpunkt des FG nicht entscheidungserheblich sind, muss in den Entscheidungsgründen nicht näher eingegangen werden (BFH-Beschluss vom 30. November 2011 I B 105/11, BFH/NV 2012, 456).

b) Weiterhin rügt der Kläger einen Mangel der Sachaufklärung (§ 76 FGO) durch das FG, weil es seinem in der mündlichen Verhandlung (hilfsweise) gestellten Antrag auf Einholung eines Gutachtens "zur Aufklärung des Sachverhalts" nicht gefolgt sei. Durch ein solches Gutachten hätte sich objektiv klären lassen, ob sich die in den Abrechnungen aufgeführten Leistungen im Gebäude wiederfänden. Schon "nach den Grundsätzen des Beweises des ersten Anscheins" sei davon auszugehen, "dass ein Kreditinstitut nicht bereit ist, einen Kredit von 14 Millionen Deutsche Mark zu bewilligen, ohne sich den Aufwand nachweisen zu lassen und selbst zu überprüfen, ob die zur Begründung des Kredits angeführten Arbeiten auch tatsächlich ausgeführt sind". Zudem sei nach den Beweisgrundsätzen des ersten Anscheins zu würdigen, "ob der Umbau einer Produktionshalle zur Produktion von Rohren in einer Getreide-Lagerhalle zur Einlagerung und Behandlung von Lebensmitteln mit einem Betrag von 2,2 Millionen DM zu bewerkstelligen" sei.

- 12** aa) Abgesehen davon, dass die Einholung von Sachverständigengutachten im pflichtgemäßen Ermessen des Gerichts steht (BFH-Beschlüsse vom 5. Oktober 2010 VI B 58/11, BFH/NV 2012, 233; vom 30. September 1998 X B 28, 29/98, BFH/NV 1999, 491), ist der hilfsweise gestellte Beweisantrag des Klägers zur Beantwortung der im Streitfall allein entscheidungserheblichen Frage, ob die in den streitigen Rechnungen berechneten Leistungen in dem abgerechneten Umfang tatsächlich erbracht worden sind, nicht hinreichend substantiiert. Darüber hinaus ist die Entscheidungserheblichkeit unter Berücksichtigung der Rechtsauffassung des FG nicht hinreichend dargelegt worden.
- 13** bb) Im Übrigen erfüllen die vom Kläger bezeichneten Sachverhalte auch nicht die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Anscheinsbeweises. Der Beweis des ersten Anscheins ist eine Anwendung von allgemeinen Erfahrungssätzen auf einen bestimmten Geschehensablauf in dem Sinne, dass bei einem feststehenden typischen Geschehensablauf und nach den Erfahrungen des Lebens auf eine bestimmte Ursache oder einen bestimmten Kausalverlauf geschlossen werden kann (BFH-Urteil vom 8. Juli 1998 I R 17/96, BFHE 186, 491, BStBl II 1999, 48; BFH-Beschluss vom 7. Dezember 2005 XI B 75/04, juris, m.w.N.). Im Streitfall ist vom Kläger eine Darlehensvergabe von 14 Mio. DM für die Umbaumaßnahmen weder dargelegt noch nachgewiesen worden. Zudem gibt es keinen Erfahrungssatz des Inhalts, dass von der Kreditvergabe in dieser Höhe auf die Durchführung von Arbeiten in entsprechender Höhe geschlossen werden kann.
- 14** c) Entgegen der Auffassung des Klägers hat das FG nicht dadurch gegen das Verbot der vorweggenommenen Beweiswürdigung verstoßen, dass es von der Vernehmung von Frau E und Herrn S abgesehen hat.
- 15** aa) Das Gericht hat den beweis erheblichen Prozessstoff durch Beweisaufnahme auszuschöpfen. Es verstößt daher gegen das Verbot der vorweggenommenen Beweiswürdigung, wenn es erhebliche Beweisantritte eines Beteiligten mit der Begründung übergeht, von der Erhebung des Beweises sei kein zweckdienliches Ergebnis zu erwarten (BFH-Beschluss vom 29. Juni 2011 X B 242/10, BFH/NV 2011, 1715). Ein Verstoß gegen das Verbot der vorweggenommenen Beweiswürdigung liegt aber dann nicht vor, wenn kein ordnungsgemäßer Beweisantrag gestellt wurde (BFH-Beschluss vom 30. Juni 2009 IX B 27/09, nicht veröffentlicht, juris; BFH-Beschluss vom 22. Oktober 2008 X B 248/07, BFH/NV 2009, 186 Leitsatz 3).
- 16** Im Streitfall hat der Kläger nicht dargetan, welche konkreten und vor allem ordnungsgemäßen Beweisanträge er in der mündlichen Verhandlung gestellt hat. Insbesondere aus der Sitzungsniederschrift vom 23. Februar 2012 (zu dessen Beweiskraft vgl. § 94 FGO i.V.m. § 165 der Zivilprozessordnung --ZPO--) sind keinerlei Beweisanträge des Klägers auf Vernehmung der Frau E noch des Herrn S ersichtlich. Ebenso wenig ist eine Berichtigung des Protokolls beantragt worden (vgl. § 94 FGO i.V.m. § 164 ZPO).
- 17** bb) Die unterbliebene Vernehmung der Frau E und des Herrn S führt auch nicht zu einem Verfahrensverstoß in Form einer Verletzung der dem Gericht obliegenden Sachverhaltsaufklärung. Nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO hat das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen aufzuklären. Diese Pflicht zur Amtsermittlung erfordert es, dass das Gericht jedenfalls solchen tatsächlichen Zweifeln nachgeht, die sich ihm nach Lage der Dinge und dem Vortrag der

Beteiligten aufdrängen (BFH-Beschlüsse vom 28. Februar 2012 III B 54/10, BFH/NV 2012, 1151; vom 17. September 2003 I B 18/03, BFH/NV 2004, 207; vom 23. Dezember 2002 III B 77/02, BFH/NV 2003, 502).

- 18** Zur schlüssigen Darlegung einer mangelnden Sachaufklärung ist es jedoch erforderlich auszuführen, warum der Kläger, nachdem er durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten war, nicht von sich aus einen entsprechenden Antrag auf Vernehmung der Zeugen gestellt hat, die Beweiserhebung sich aber dem FG --ohne besonderen Antrag-- hätte aufdrängen müssen (BFH-Beschlüsse vom 24. Mai 2012 VI B 120/11, BFH/NV 2012, 1438, sowie in BFH/NV 2009, 186). Dem Kläger war aufgrund des --der Ladung vom 25. Januar 2012 beigefügten-- Hinweises auf die zur Beweiserhebung geladenen Zeugen bekannt, dass Frau E und Herr S nicht geladen wurden, obwohl eine Beweisaufnahme vorgesehen war. Gleichwohl hat er auch in der mündlichen Verhandlung keine Beweiserhebung durch Vernehmung von Frau E und Herrn S als Zeugen beantragt. Im Übrigen hat der Kläger in seiner Beschwerdebegründung nicht dargelegt, aufgrund welcher Umstände sich dem FG eine Vernehmung dieser beiden Zeugen hätte aufdrängen müssen.
- 19** d) Eine unzulässige vorweggenommene Beweiswürdigung und damit ein Verfahrensmangel nach § 76 FGO liegt auch nicht insoweit vor, als der Kläger rügt, das FG habe seinen Antrag auf Einholung eines Sachverständigengutachtens nicht übergehen dürfen, weil durch dieses Gutachten hätte geklärt werden können, ob die vom Gutachter des FA angenommenen Herstellungskosten von 2,2 Mio. DM realistisch seien und damit, ob die von der Firma D-GmbH berechneten Leistungen --wie in deren Rechnungen dargestellt-- tatsächlich erbracht worden seien.
- 20** aa) Der Kläger hat zwar in der mündlichen Verhandlung (hilfsweise) beantragt, ein Gutachten über den Wert der durch die D-GmbH erbrachten Bauleistungen einzuholen. Den Anforderungen an die Geltendmachung eines Verfahrensmangels genügt dieses Vorbringen des Klägers jedoch nicht. Da § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO eine Verfahrensvorschrift ist, auf deren Einhaltung der Prozessbeteiligte verzichten kann, hätte der Kläger vortragen müssen, dass die Nichterhebung der angebotenen Beweise in der mündlichen Verhandlung gerügt worden oder weshalb die Rüge nicht möglich gewesen sei. Aus dem Protokoll des FG vom 23. Februar 2012 ergibt sich weder, dass der Kläger das Übergehen des Beweisantrags gerügt hätte noch, dass er eine Protokollierung der Rüge verlangt und --im Falle der Weigerung des Gerichts, die Protokollierung vorzunehmen-- eine Protokollberichtigung gemäß § 94 FGO i.V.m. den §§ 160 Abs. 4, 164 ZPO beantragt hätte (BFH-Beschlüsse vom 11. August 2006 VIII B 322/04, BFH/NV 2006, 2280; vom 20. April 2006 VIII B 33/05, BFH/NV 2006, 1338).
- 21** bb) Außerdem hat der Kläger nicht dargelegt, dass das Urteil des FG nach Einholung eines Sachverständigengutachtens über den Wert der durch die D-GmbH erbrachten Bauleistungen anders ausgefallen wäre. Hiervon kann auch nicht ausgegangen werden, da es nach der Rechtsauffassung des FG dahinstehen kann, wie hoch die Bauleistungen zur Erstellung der Lagerhalle im Einzelnen waren und es daher nach der maßgeblichen Rechtsauffassung des FG keiner Einholung eines Gutachtens diesbezüglich bedurfte. Maßgeblich und damit entscheidungserheblich war lediglich, dass mit den drei Rechnungen der D-GmbH vom 24. August 1999 nicht über eine konkrete Leistung der D-GmbH abgerechnet worden ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de