

# Beschluss vom 19. November 2012, VII B 126/12

## Mitwirkung des Schuldners bei der Ermittlung der Haftungsquote

BFH VII. Senat

AO § 69, AO § 34, AO § 90 Abs 1, FGO § 76 Abs 1 S 1

vorgehend FG Düsseldorf, 22. Mai 2012, Az: 7 K 1113/11 H (U)

## Leitsätze

1. NV: Das FG hat das Maß der Verletzung der dem Haftungsschuldner nach § 90 Abs. 1 AO obliegenden Mitwirkungspflicht bei der Ausübung seiner Schätzungsbefugnis zu berücksichtigen. Ein Schätzungsfehler kann dem FA, das keinerlei Angaben über die Gesamtverbindlichkeiten und die Gesamtsumme der bezahlten Verbindlichkeiten erhalten hat, nicht vorgeworfen werden.
2. NV: Zur Ermittlung der Haftungsschuld ist die Quote der Gesamtschuldentilgung zunächst auf sämtliche im Haftungszeitraum geschuldeten Abgaben anzuwenden und von dem so ermittelten Betrag sind die Zahlungseingänge im Haftungszeitraum abzuziehen.
3. NV: Fehler des FG bei der Ermittlung einer Haftungsquote können sich nicht auswirken, wenn die Bestimmung einer Quote aus Rechtsgründen nicht veranlasst war. So liegt es, wenn sich weder im Einspruch- noch im Klageverfahren Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die Gesellschaft im Haftungszeitraum nicht über ausreichende Mittel verfügte, die sich aus den vom Kläger eingereichten Steueranmeldungen ergebenden Steuern fristgerecht zu entrichten oder dass sie ihre übrigen Verbindlichkeiten nicht vollständig beglichen hat.

## Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) war bis zur Löschung am 18. August 2011 als "director" der Zweigniederlassung der im Companies House of Cardiff eingetragenen ... Ltd. im Handelsregister des Amtsgerichts ... eingetragen. Die vom Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) am 7. Oktober 2010 wegen nicht beiteibarbarer Rückstände beantragte Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Ltd. wurde am 6. September 2011 mangels Masse abgelehnt.
- 2 Mit Bescheid vom 6. Dezember 2010 nahm das FA den Kläger gemäß §§ 69, 34, 191 der Abgabenordnung (AO) auf 90 % der aus dem Zeitraum Dezember 2009 bis September 2010 rückständigen Umsatzsteuern und Nebenabgaben der Ltd. in Haftung, nachdem dieser auf Nachfragen zum Haftungsumfang nicht geantwortet hatte. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 3 Im Klageverfahren legte der Kläger einen Computerausdruck aus dem Companies House of Cardiff zur Ltd. vor, in dem sich unter dem 22. August 2010 die Eintragungen finden "APPOINTMENT TERMINATED; DIRECTOR ..." und "DIRECTOR APPOINTED MR. ...". Außerdem überreichte er eine Vollmacht vom 28. Mai 2010, in der der director ... als Vertreter der Ltd. dem Kläger eine Handlungsvollmacht nach § 54 des Handelsgesetzbuchs (HGB) erteilt.
- 4 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Als von der Gesellschafterversammlung und des Board of Directors der Ltd. am 29. April 2009 ernannter und bis zur Löschung der Ltd. im Handelsregister eingetragener director sei der Kläger gesetzlicher Vertreter der Ltd. gewesen und habe ihre steuerlichen Pflichten erfüllen müssen. Die Eintragung im Computerausdruck aus dem Companies House "APPOINTMENT TERMINATED; DIRECTOR ..." stehe dem nicht entgegen, da der Kläger, der bei Vorgängen außerhalb des Geltungsbereichs der AO den Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen habe, keinen Gesellschafterbeschluss über seine Abberufung oder eine Kündigung vorgelegt habe. Im Übrigen sei er aufgrund der im Termin vorgelegten Handlungsvollmacht als Verfügungsberechtigter i.S. von § 35 AO und nach seinem Auftreten als Geschäftsführer

insbesondere gegenüber dem FA bis einschließlich November 2010 zumindest als faktischer Geschäftsführer der Ltd. anzusehen.

- 5 Das FA sei wegen der mangelnden Mitwirkung des Klägers berechtigt gewesen, den auf der Pflichtverletzung beruhenden Schaden auf 90 % der rückständigen Abgaben zu schätzen, zumal er selbst zu keinem Zeitpunkt vorgetragen habe, die Ltd. habe nicht über ausreichende Mittel zur Zahlung der Steuern verfügt. Aus den Steuerakten der Ltd. hätten sich keine Anhaltspunkte zu deren Vermögenslage ergeben, während das Erhebungskonto bis zum 11. Oktober 2010 unregelmäßige Zahlungseingänge in erheblichem Umfang ausweise. Selbst das nach Ergehen der Einspruchsentscheidung erstellte Gutachten des vorläufigen Insolvenzverwalters enthalte keine substantiierten Angaben zur Vermögenslage der Ltd. im Haftungszeitraum, insbesondere nicht zu ihrer Liquidität und zu anderen Verbindlichkeiten und deren Tilgung.
- 6 Zweifel an der ordnungsgemäßen Ausübung des Auswahlermessens durch das FA bestünden nicht, da es keinerlei Anhaltspunkte für die Existenz eines weiteren Haftungsschuldners gehabt habe.
- 7 Mit seiner Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision beruft sich der Kläger auf alle in § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aufgeführten Zulassungsgründe.

## Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Beschwerde ist --bei Zweifeln an ihrer Zulässigkeit-- jedenfalls unbegründet. Keiner der in § 115 Abs. 2 FGO abschließend genannten Gründe für die Zulassung der Revision liegt vor.
- 9 1. Die Rechtsfrage, ob die fehlende oder unzureichende Mitwirkung des in Haftung genommenen Geschäftsführers bei der Feststellung der Zahlungssituation der Gesellschaft im Haftungszeitraum die Bestimmung einer Haftungsquote (in der Nähe) von 100 % rechtfertige, hat keine grundsätzliche Bedeutung.
- 10 Grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO ist einer Rechtsfrage beizumessen, wenn ihre Beantwortung in dem angestrebten Revisionsverfahren aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit und/oder Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt. Dabei muss es sich um eine Frage handeln, die klärungsbedürftig und im konkreten Streitfall auch klärungsfähig ist (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. April 2002 IV B 29/01, BFHE 198, 316, BStBl II 2002, 581, m.w.N.).
- 11 Die gestellte Rechtsfrage ist weder klärungsbedürftig noch hinsichtlich der konkreten Haftungsquote einer allgemeinen Klärung fähig.
- 12 Soweit für die dem FA aufgegebenen Schätzung der Haftungsquote überhaupt allgemeine Grundsätze aufgestellt werden können, hat der Senat dies mit dem auch vom Kläger zitierten Urteil (vom 26. Oktober 2011 VII R 22/10, BFH/NV 2012, 777) bereits getan. Danach hat das FG das Maß der Verletzung der dem Haftungsschuldner nach § 90 Abs. 1 AO obliegenden Mitwirkungspflicht bei der Ausübung seiner Schätzungsbefugnis zu berücksichtigen. Macht der Haftungsschuldner keine oder nur unvollständige Angaben, kann er sich auf Schätzungsfehler des FA nur in einem eingeschränkten Umfang berufen. Ein Schätzungsfehler kann dem FA, das keinerlei Angaben über die Gesamtverbindlichkeiten und die Gesamtsumme der bezahlten Verbindlichkeiten erhalten hat, nicht vorgeworfen werden.
- 13 Ob dies eine Haftung zu 100 % rechtfertigt, ist im Streitfall, in dem das FA eine Quote von 90 % zugrunde gelegt hat, nicht klärungsfähig.
- 14 Eine "Haftungsquote (in der Nähe) von 100 %" muss ein Haftungsschuldner unter den Bedingungen des o.g. Urteils grundsätzlich hinnehmen. Inwiefern besondere Umstände gleichwohl eine Reduzierung gebieten können, ist naturgemäß nicht verallgemeinerungsfähig und kann damit einer Klärung in einem Revisionsverfahren nicht zugeführt werden.
- 15 Anlass für eine Überprüfung der vorgenannten, eingehend begründeten Rechtsprechung sieht der Senat auch unter Berücksichtigung des Beschwerdevorbringens nicht. Die Verpflichtung des Haftungsschuldners, bei der Ermittlung der Haftungsquote mitzuwirken, ist seit langem unumstritten (vgl. z.B. Senatsurteil vom 11. Juli 1989 VII R 81/87, BFHE 157, 315, BStBl II 1990, 357). Zweifelsfrei ist auch, dass die Verletzung dieser Mitwirkungspflicht durch Schweigen oder eine ungerechtfertigte Weigerung, solche in seinem Wissensbereich liegende Auskünfte zu erteilen, gegen den Geschäftsführer verwertet werden kann (BFH-Urteile vom 8. Juli 1982 V R 7/76, BFHE 137, 1, BStBl II

1983, 249, und vom 9. Oktober 1985 I R 154/82, BFH/NV 1986, 321). Der Kläger hat lediglich seine Rechtsauffassung, die Unaufklärbarkeit des Schadens gehe nach den allgemeinen Beweislastregeln zulasten des Fiskus, derjenigen des Senats entgegengesetzt. Dass die Entscheidung in der nachfolgenden Judikatur oder Literatur kritisch hinterfragt worden wäre, hat er nicht behauptet und ist auch nicht ersichtlich.

- 16** 2. Die vom Kläger geltend gemachte Divergenz der Entscheidung des FG zum Senatsbeschluss vom 31. März 2000 VII B 187/99 (BFH/NV 2000, 1322) liegt nicht vor.
- 17** a) Eine Divergenz, die die Zulassung der Revision zur Sicherung der Rechtsprechungseinheit i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO rechtfertigt, ist anzunehmen, wenn das FG mit einem das angefochtene Urteil tragenden und entscheidungserheblichen Rechtssatz von einem eben solchen Rechtssatz einer anderen Gerichtsentscheidung abgewichen ist. Die angestrebte BFH-Entscheidung muss geeignet und notwendig sein, künftige unterschiedliche gerichtliche Entscheidungen über eine bestimmte Rechtsfrage zu verhindern (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Beschluss vom 12. Oktober 2011 III B 56/11, BFH/NV 2012, 178; Senatsbeschluss vom 28. Dezember 2001 VII B 109/01, BFH/NV 2002, 663; BFH-Beschluss vom 15. März 2002 V B 33/01, BFH/NV 2002, 1040). Es reicht nicht aus, eine Divergenz in der Würdigung von Tatsachen oder die ggf. fehlerhafte Umsetzung von Rechtsprechungsgrundsätzen auf die Besonderheiten des Einzelfalles oder bloße Subsumtionsfehler des FG geltend zu machen (BFH-Beschluss vom 11. Dezember 2002 IX B 124/02, BFH/NV 2003, 495).
- 18** b) Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. Die Begründung des FG, mit der es die vom FA ermittelte Höhe der Haftungsschuld des Klägers bestätigt hat, beruht nicht auf einer anderen Ermittlungsmethode als im Senatsbeschluss in BFH/NV 2000, 1322 vorgegeben. Es hat diese Methode möglicherweise nicht umfassend angewendet. Soweit dies dem Urteil zu entnehmen ist, hat das FA und ihm folgend das FG die Haftungssumme offenbar durch Anwendung der (geschätzten) Quote der Gesamtschuldentilgung (hier 90 %) auf die bei Erlass des Haftungsbescheids offenen Abgabeforderungen ermittelt, während nach der Senatsrechtsprechung die Quote der Gesamtschuldentilgung zunächst auf sämtliche im Haftungszeitraum geschuldeten Abgaben anzuwenden ist und von dem so ermittelten Betrag die Zahlungseingänge im Haftungszeitraum abzuziehen sind. Wenn das so ist, beruht die Entscheidung nicht auf einer von der Senatsrechtsprechung abweichenden Rechtsauffassung des FG, sondern (lediglich) auf einer fehlerhaften Berechnung der Haftungssumme.
- 19** c) Ein solcher Berechnungsfehler führte --läge er vor-- zu einer materiell-rechtlich unrichtigen Entscheidung, könnte aber die Zulassung der Revision nicht rechtfertigen. Die Nichtzulassungsbeschwerde dient nicht dazu, allgemein die Richtigkeit finanzgerichtlicher Urteile zu gewährleisten (BFH-Beschlüsse vom 10. Februar 2011 II S 39/10 (PKH), BFHE 232, 310, BStBl II 2011, 657, und vom 7. März 2012 II B 90/11, BFH/NV 2012, 998). Mit ihr können lediglich sog. qualifizierte Rechtsanwendungsfehler mit Erfolg geltend gemacht werden. Voraussetzung dafür ist, dass die Entscheidung des FG in einem solchen Maß fehlerhaft ist, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur der finanzgerichtlichen Entscheidung wieder hergestellt werden könnte. Dies kann der Fall sein, wenn das FG eine offensichtlich einschlägige entscheidungserhebliche Vorschrift übersehen hat, sein Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt oder auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht. Unterhalb dieser Schwelle liegende, auch erhebliche Rechtsfehler reichen nicht aus, um eine greifbare Gesetzeswidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung und somit einen Grund für die Zulassung der Revision anzunehmen (BFH-Beschluss vom 16. Mai 2012 IV B 48/11, BFH/NV 2012, 1462, unter II.3.a; vgl. auch BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 998).
- 20** d) Schließlich kann die Nichtzulassungsbeschwerde auch deshalb keinen Erfolg haben, weil sich das angefochtene Urteil aus anderen als den vom FG angeführten Gründen als richtig erweist (§ 126 Abs. 4 FGO analog; dazu BFH-Beschlüsse vom 31. Januar 2007 I B 44/06, BFH/NV 2007, 1191; vom 30. November 2006 VIII B 104/06, BFH/NV 2007, 486). Nach den unangefochtenen Feststellungen des FG haben sich weder im Einspruchs- noch im Klageverfahren Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die Ltd. im Haftungszeitraum nicht über ausreichende Mittel verfügte, die sich aus den vom Kläger eingereichten Steueranmeldungen ergebenden Steuern fristgerecht zu entrichten oder dass sie ihre übrigen Verbindlichkeiten nicht vollständig beglich. Der vom FA bei der Bestimmung der Haftungssumme berücksichtigte pauschale Abschlag von 10 % auf die Abgabenschuld beruht nicht auf festgestellten Zahlungsschwierigkeiten, sondern erklärt sich wohl unter dem Gesichtspunkt der vorsichtigen Schätzung; aus Rechtsgründen veranlasst war er nicht. Hätte der Kläger demnach auf den Gesamtbetrag der im Haftungszeitraum offen gebliebenen Abgaben in Haftung genommen werden können, konnte sich ein Fehler des FG bei der Ermittlung einer Haftungsquote nicht auswirken. Die Klage hätte --da eine Verböserung im finanzgerichtlichen Verfahren ausgeschlossen ist-- wie geschehen abgewiesen werden müssen.

- 21** 3. Mit der Rüge, das FG habe seine aus § 76 Abs. 1 FGO resultierende Sachaufklärungspflicht verletzt, indem es keine Feststellungen dazu getroffen hat, dass er, der Kläger, auch nach seiner Abberufung als Geschäftsführer noch die von der Rechtsprechung geforderte umfassende Herrschaft über die Gesellschaft innehatte, ist kein Verfahrensfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO dargelegt. Zu der schlüssigen Rüge einer ungenügenden Sachverhaltsermittlung gehört zumindest der Vortrag, welche Tatsachen das FG auch ohne besonderen Beweisantrag hätte aufklären oder welche Beweise es von Amts wegen hätte erheben müssen (Senatsbeschluss vom 18. März 2004 VII B 53/03, BFH/NV 2004, 978; vom 18. Januar 2001 V B 157/00, BFH/NV 2001, 926, m.w.N.). Daran fehlt es.
- 22** 4. Entgegen der Auffassung des Klägers hat das FG bei der Beurteilung des Auswahlermessens des FA auch nicht gegen seine Pflicht zur Ermittlung des Sachverhalts verstoßen, indem es angenommen hat, Anhaltspunkte für die Existenz eines weiteren Haftungsschuldners hätten nicht bestanden. Bei der Prüfung, ob das FA sein Ermessen rechtsfehlerfrei ausgeübt hat, kommt es auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung an. Zu diesem Zeitpunkt hatte das FA nach den Feststellungen des FG keine Anhaltspunkte für die Existenz eines weiteren Haftungsschuldners. Den Computerausdruck aus dem Companies House hat der Kläger erst in der mündlichen Verhandlung vor dem FG vorgelegt.
- 23** 5. Mit der Rüge, das FG habe die in der mündlichen Verhandlung eingeführten Vertretungsverhältnisse der Gesellschaft haftungsrechtlich unzureichend gewürdigt, macht der Kläger keinen revisionsrechtlich relevanten Verfahrensfehler, sondern einen vermeintlichen Fehler in der materiell-rechtlichen Beurteilung des Sachverhalts geltend. Derartige Einwendungen gegen das finanzgerichtliche Urteil sind revisionsrechtlich grundsätzlich unbeachtlich.
- 24** 6. Schließlich hat das FG den Anspruch des Klägers auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes i.V.m. § 96 Abs. 2 FGO) nicht dadurch verletzt, dass es dem Kläger keine Gelegenheit gegeben hat, zum Nachweis der Neuberufung des Herrn ... zum Geschäftsführer am 20. August 2010 einen Gesellschafterbeschluss über seine, des Klägers, Abberufung beizubringen. Die Berufung eines neuen Geschäftsführers war nach der --bei der Beurteilung eines Verfahrensfehlers allein maßgeblichen-- Rechtsauffassung des FG (vgl. BFH-Beschluss vom 24. November 2006 V B 58/05, BFH/NV 2007, 788; vom 29. Juni 2004 IV B 126/03, BFH/NV 2005, 30) nicht entscheidungserheblich. Denn es hat die Verantwortlichkeit des Klägers für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der Ltd. schon deshalb bejaht, weil es ihn sowohl aufgrund der Handlungsvollmacht gemäß § 54 HGB als auch wegen seines Auftretens als faktischer Geschäftsführer der Ltd. als Verfügungsberechtigten i.S. des § 35 AO angesehen hat.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)