

Beschluss vom 14. März 2025, V B 17/24

Keine negativen Schlüsse aus Aussageverweigerung

ECLI:DE:BFH:2025:B.140325.VB17.24.0

BFH V. Senat

FGO § 81 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 6, FGO § 96 Abs 1 S 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 20. März 2024, Az: 1 K 146/23

Leitsätze

NV: Aus einer berechtigten Zeugnisverweigerung dürfen keine negativen Schlüsse gezogen werden.

Tenor

Auf die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 20.03.2024 - 1 K 146/23 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob eine GbR, die nach Auffassung des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) von den Eheleuten S und T gegründet wurde, in den Jahren 2014 bis 2020 (Streitjahre) steuerpflichtige Umsätze ausgeführt hat.
- 2** Im Anschluss an ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren, in dem der Beigeladene B sich am 31.03.2022 dahingehend eingelassen hatte, dass nicht er, sondern sein Bruder S und dessen Ehefrau T gemeinsam zunächst von ihm erklärte Umsätze ausgeführt hätten, ging das FA davon aus, dass die Eheleute S und T zusammen als GbR unternehmerisch tätig geworden seien und Umsätze ausgeführt hätten, die zuvor von den Beigeladenen B und C als "Strohleute" erklärt worden seien. Dementsprechend setzte das FA mit Bescheiden vom 25.08.2022 insbesondere Umsatzsteuer für die Jahre 2014 bis 2020 gegenüber der GbR fest.
- 3** Die hiergegen eingelegten Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 15.12.2022 als unbegründet zurück.
- 4** Während des anschließenden Klageverfahrens, in dem zur Begründung der Klage vorgetragen wurde, dass es zwischen den Eheleuten S und T keine GbR gebe, welche Umsätze habe erzielen können, da S als Arbeitnehmer einer anderen Gesellschaft weder die Zeit noch den Willen gehabt habe, unternehmerisch tätig zu werden, und auch über die Konten der Beigeladenen B und C nicht habe verfügen können, erklärte der Beigeladene B mit einem am 12.03.2024 beim Finanzgericht (FG) eingegangenen Schreiben die Rücknahme seiner Anzeige, wobei er mitteilte, dass die "Firma" nicht seinem Bruder S und dessen Ehefrau T, sondern ihm gehöre und die beiden ihm nur geholfen hätten. Es tue ihm leid, dass er bei der Steuerfahndung nicht die Wahrheit gesagt habe. Er müsse jetzt zum Gericht kommen und möchte daher nunmehr die Wahrheit sagen.

- 5 In der mündlichen Verhandlung vor dem FG erschien der auch als Zeuge geladene Beigeladene B und beantragte, die Klage abzuweisen. Bei seiner Zeugenvernehmung machte er von seinem Zeugnisverweigerungsrecht Gebrauch.
- 6 Das FG wies mit Urteil vom 20.03.2024 die Klage der GbR als unbegründet ab. Das FA sei zu Recht davon ausgegangen, dass die GbR eine gewerbliche Tätigkeit selbständig ausgeübt habe. Es sei in der Gesamtschau, die sich aus den Berichten vom 16.05.2022 über die steuerlichen Feststellungen im Ermittlungsverfahren gegen die GbR und den strafrechtlichen Ermittlungsverfahren gegen die Eheleute S und T ergebe, festzustellen, dass die Eheleute, wenn auch nach außen verdeckt, das Frachtgeschäft als GbR betrieben hätten. Zwar habe der Beigeladene B seine am 31.03.2022 als Zeuge gemachten Angaben mit Schreiben vom 12.03.2024 widerrufen. Das Gericht sei aber dennoch davon überzeugt, dass er bei seiner Vernehmung am 31.03.2022 durchaus die Wahrheit gesagt habe.
- 7 Gegen die Nichtzulassung der Revision durch das FG legte die GbR Beschwerde ein. Während des Beschwerdeverfahrens wurde über das Vermögen der T am XX.XX.2024 das Insolvenzverfahren eröffnet.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Aufgrund der Insolvenzeröffnung über das Vermögen der T ist die Beschwerde als durch S als Gesamtrechtsnachfolger der GbR eingelegt anzusehen, ohne dass es hierdurch zu einer Unterbrechung des Beschwerdeverfahrens gekommen ist.
- 9 1. Nach § 723 Abs. 1 Nr. 3 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) i.d.F. des Art. 1 Nr. 3 des Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetzes (MoPeG), das gemäß Art. 137 Satz 1 MoPeG am 01.01.2024 in Kraft getreten ist, führt die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Gesellschafters zu dessen Ausscheiden aus der Gesellschaft, sofern der Gesellschaftsvertrag für diese Fälle nicht die Auflösung der Gesellschaft vorsieht. Verbleibt infolgedessen nur noch ein Gesellschafter, so erlischt gemäß § 712a Abs. 1 BGB i.d.F. des MoPeG die Gesellschaft ohne Liquidation und geht das Gesellschaftsvermögen zum Zeitpunkt des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den verbleibenden Gesellschafter über. Diese Vorschriften sind auch auf vor dem 01.01.2024 gegründete Altgesellschaften anzuwenden (so z.B. Mock, Neue Juristische Wochenschrift 2023, 3537; Bergmann, juris Die Monatszeitschrift 2024, 2, 6, unter Hinweis auf einen Umkehrschluss aus Art. 229 § 61 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuche --EGBGB--; Lang/Rasche, Der Betrieb 2024, 1122, 1223; vgl. auch MüKoBGB/Schäfer, 9. Aufl., EGBGB Art. 229 § 61 Rz 1).
- 10 Danach ist S als Gesamtrechtsnachfolger der GbR Kläger und Beschwerdeführer (Kläger), da aufgrund des Ausscheidens von T mit S nur noch ein Gesellschafter verblieb. Da der gegen die GbR geltend gemachte Steueranspruch darauf beruht, dass diese gegenüber Dritten entgeltliche Leistungen als Unternehmer erbracht hat, ist im Übrigen von einer rechtsfähigen Gesellschaft im Sinne von § 705 Abs. 2 und 3 BGB auszugehen, die am Rechtsverkehr teilgenommen hat, so dass sich nach den Verhältnissen des Streitfalls keine sonstigen Fragen zur Anwendung des neuen Rechts stellen.
- 11 2. Es ist keine Unterbrechung des Verfahrens nach § 155 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 239 der Zivilprozessordnung (ZPO) eingetreten.
- 12 a) Nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 239 ZPO tritt im Falle des Todes einer Partei eine Unterbrechung des Verfahrens bis zu dessen Aufnahme durch die Rechtsnachfolger ein. Dabei erfasst § 239 ZPO nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) auch den Fall, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG mit einem einzigen Kommanditisten während eines laufenden Rechtsstreits zum Ausscheiden der Komplementär-GmbH aus der KG und zur liquidationslosen Vollbeendigung der KG unter Gesamtrechtsnachfolge des Kommanditisten führt (BGH-Urteil vom 15.03.2004 - II ZR 247/01, Deutsches Steuerrecht 2004, 1137, Leitsatz 1 und 2). Dem hat sich der Bundesfinanzhof (BFH) für die sinngemäße Anwendung dieser Vorschrift im finanzgerichtlichen Verfahren angeschlossen (BFH-Beschluss vom 28.12.2007 - V B 166/06, BFH/NV 2008, 806, unter II.1.). Dies gilt ebenfalls im Anwendungsbereich des § 712a BGB, der ebenso zu einer Gesamtrechtsnachfolge auf den verbleibenden Gesellschafter führt.
- 13 b) Fand allerdings im Fall des Todes einer "Partei" --und damit auch im Fall der dem gleichzustellenden Gesamtrechtsnachfolge-- eine Vertretung durch einen Prozessbevollmächtigten statt, so tritt eine Unterbrechung

des Verfahrens nicht ein, wie sich aus § 246 Abs. 1 Halbsatz 1 ZPO ergibt, der gemäß § 155 Satz 1 FGO im finanzgerichtlichen Verfahren sinngemäß anzuwenden ist.

- 14** Danach kommt es im Streitfall gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 246 Abs. 1 Halbsatz 1 ZPO zu keiner Unterbrechung des Beschwerdeverfahrens, da die GbR, die die Beschwerde zunächst eingelegt hatte, durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten wurde. Im Übrigen haben weder der gemäß § 62 Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 Satz 3 FGO zur Vertretung vor dem BFH zugelassene Bevollmächtigte noch das FA einen Antrag auf Aussetzung des Verfahrens nach § 246 Abs. 1 Halbsatz 2 ZPO gestellt.

III.

- 15** Die Beschwerde ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils sowie zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 116 Abs. 6 FGO). Das angefochtene Urteil beruht auf einem Verfahrensmangel, weil das FG verfahrensfehlerhaft das Schweigen des als Zeugen geladenen Beigeladenen B zu Lasten der vor dem FG klagenden GbR gewertet hat.
- 16** 1. Die Vorentscheidung ist aufzuheben, da das FG gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme verstoßen hat.
- 17** a) Nach § 81 Abs. 1 Satz 1 FGO hat das Gericht den Beweis in der mündlichen Verhandlung zu erheben. Der Sinn des Grundsatzes der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme und des aus ihm folgenden Gebots, Zeugen grundsätzlich selbst zu hören und sich nicht mit nur schriftlich übermittelten Bekundungen derselben zu begnügen, besteht darin, es dem Gericht zu ermöglichen, aufgrund des persönlichen Eindrucks von den Zeugen und durch kritische Nachfrage die Glaubhaftigkeit ihrer Aussagen zu überprüfen (BFH-Beschluss vom 27.11.2018 - V B 72/18, BFH/NV 2019, 202, Rz 5).
- 18** b) Zwar hat das FG nicht dadurch gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme verstoßen, dass es das Protokoll über die Vernehmung des Beigeladenen B im Rahmen eines strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens bei seiner Entscheidung verwertete. Denn mittelbare (schriftliche) Beweismittel können verwertet werden, wenn die Erhebung des unmittelbaren Beweises unmöglich, unzulässig oder unzumutbar ist. So lagen die Verhältnisse im Streitfall, nachdem der Beigeladene B dem FG mitgeteilt hatte, dass er von seinem Zeugnisverweigerungsrecht Gebrauch mache. In diesem Falle besteht für die schriftliche Aussage kein Beweisverwertungsverbot, denn der Widerruf des Verzichts wirkt nicht zurück (BFH-Beschluss vom 27.11.2018 - V B 72/18, BFH/NV 2019, 202, Rz 6).
- 19** c) Das FG begeht allerdings dann einen Verstoß gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme, wenn im Urteil nicht zum Ausdruck kommt, dass der unterschiedliche Beweiswert von Urkunden- und Zeugenbeweis gesehen und bei der Urteilsfindung berücksichtigt wird (BFH-Beschluss vom 27.11.2018 - V B 72/18, BFH/NV 2019, 202, Rz 7). So ist es im Streitfall, in dem das FG auf Seite 26 seines Urteils davon ausgegangen ist, dass der Beigeladene B bei seiner behördlichen Vernehmung am 31.03.2022 die Wahrheit gesagt habe, wobei das FG hierfür anführt, dass das auf der berechtigten Zeugnisverweigerung beruhende Schweigen des Beigeladenen B in der mündlichen Verhandlung vor dem FG nur dahingehend verstanden werden könne, dass er andernfalls --um bei der Wahrheit zu bleiben-- diese Angaben hätte wiederholen müssen. Damit hat das FG den unterschiedlichen Beweiswert einer lediglich protokollierten Aussage und des Zeugenbeweises nicht beachtet, sondern die berechnete Verweigerung der Aussage des Beigeladenen B einer Zeugenaussage gleichgestellt. Das FG hat bei seiner Beweiswürdigung somit nicht berücksichtigt, dass im Hinblick auf den fehlenden Eindruck des Gerichts von der Glaubwürdigkeit des Beigeladenen B seiner aktenkundigen Vernehmung nur ein eingeschränkter Beweiswert beigemessen werden konnte (vgl. BFH-Beschluss vom 27.11.2018 - V B 72/18, BFH/NV 2019, 202, Rz 8). Diese Schlussfolgerungen, die das FG aus der Ausübung des Zeugnisverweigerungsrechts gezogen hat, führen zudem zu einer ebenso verfahrensfehlerhaften unzulässigen Beweiswürdigung. Denn eine Aussageverweigerung kann weder positiv noch negativ für die Richtigkeit der Erklärung herangezogen werden. Aus der Tatsache einer berechtigten Zeugnisverweigerung dürfen keine negativen Schlüsse für den Kläger gezogen werden, wenn der Zeuge als Grund für sein Verhalten lediglich die bestehende Angehörigeneigenschaft genannt hat (BFH-Beschluss vom 14.08.2003 - XI B 235/02, BFH/NV 2004, 64, unter II.a).
- 20** d) Der Senat sieht die sich aus § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO ergebenden Darlegungsanforderungen als erfüllt an, da sich der Kläger ausdrücklich auf die unzulässige Beweiswürdigung beruft und zutreffend rügt, dass das Urteil des FG das auf der berechtigten Zeugnisverweigerung beruhende Schweigen des als Zeugen geladenen Beigeladenen B zu seinen Lasten gewertet hat. Es ist nicht ausgeschlossen, dass das FG bei verfahrensfehlerfreier Würdigung eine andere Entscheidung in der Sache hätte treffen können.

- 21** 2. Der Senat sieht es als sachgerecht an, gemäß § 116 Abs. 6 FGO das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 22** 3. Von einer weitergehenden Darstellung des Sachverhalts und einer weitergehenden Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.
- 23** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de