

Beschluss vom 26. Juli 2011, VII B 3/11

Nachholung von Ermessenserwägungen durch die Finanzbehörde - Darlegung einer Divergenz - Keine Revisionszulassung zur Heilung von Ermessensfehlern - Vollständige Berücksichtigung des Akteninhalts - Kein Verfahrensmangel durch andere Beweiswürdigung

BFH VII. Senat

FGO § 76 Abs 1, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 102 S 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, AO § 191 Abs 3 S 1, AO § 171 Abs 3a

vorgehend FG München, 30. November 2010, Az: 3 K 2723/09

Leitsätze

1. NV: Die Finanzbehörde kann nach § 102 Satz 2 FGO Ermessenserwägungen bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens nachschieben. Maßgeblicher Zeitpunkt ist der Schluss der mündlichen Verhandlung bzw. bei Verfahren ohne mündliche Verhandlung das Urteil des FG, bis zu dem Ermessenserwägungen ergänzt werden können .
2. NV: Zur schlüssigen Darlegung des Revisionszulassungsgrunds der Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative FGO) gehört die Gegenüberstellung tragender, abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus der behaupteten Divergenzentscheidung andererseits, um eine Abweichung erkennbar zu machen .
3. NV: Ein materiell-rechtlicher Fehler im Urteil des FG rechtfertigt nicht die Zulassung der Revision wegen eines Verfahrensmangels .
4. NV: Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO ist das FG verpflichtet, den Inhalt der ihm vorliegenden Akten vollständig und einwandfrei zu berücksichtigen .

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdegegner (Kläger) war Geschäftsführer einer GmbH.
- 2 Mit Bescheid vom 9. Juni 1992 nahm der Beklagte und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) den Kläger für --von ihm für die GmbH am 18. Februar 1992 angemeldete, den Voranmeldungszeitraum Dezember 1991 betreffende-- rückständige Umsatzsteuern in Höhe von ... DM in Haftung. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA zurück. Mit Urteil vom 19. März 2008, dem FA zugestellt am 7. April 2008, hob das Finanzgericht (FG) den Haftungsbescheid sowie die Einspruchsentscheidung wegen fehlerhafter Anwendung des Auswahlermessens auf.
- 3 Mit Haftungsbescheid vom 16. April 2008 nahm das FA den Kläger erneut als Haftungsschuldner in Höhe von insgesamt ... € in Anspruch. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA zurück. Das FG hob mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 939 veröffentlichten Urteil den Haftungsbescheid und die Einspruchsentscheidung auf. Da Zahlungsverjährung hinsichtlich der von der GmbH geschuldeten Umsatzsteuer eingetreten sei, hätte der Haftungsbescheid gemäß § 191 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) nicht ergehen dürfen. Denn für die Feststellung der Zahlungsverjährung bei der Haftungsinanspruchnahme des Klägers sei auf den zweiten Haftungsbescheid vom 16. April 2008 und nicht auf den ersten Haftungsbescheid vom 9. Juni 1992 abzustellen.
- 4 Seine Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision stützt das FA auf sämtliche in § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) genannten Zulassungsgründe.

Entscheidungsgründe

- 5** II. Die Beschwerde ist unbegründet. Keiner der Zulassungsgründe des § 115 Abs. 2 FGO liegt vor.
- 6** 1. Die Rechtssache hat --mangels Klärungsbedarfs-- nicht die ihr von der Beschwerde beigemessene grundsätzliche Bedeutung.
- 7** a) Einer Rechtsfrage kommt nur dann grundsätzliche Bedeutung zu, wenn sie klärungsfähig und klärungsbedürftig ist (vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Juli 1999 IX B 81/99, BFHE 189, 401, BStBl II 1999, 760, und vom 21. April 1999 I B 99/98, BFHE 188, 372, BStBl II 2000, 254, m.w.N.). Das ist sie, wenn ihre Beantwortung zu Zweifeln Anlass gibt, so dass mehrere Lösungen vertretbar sind (Beermann in Beermann/Gosch, FGO § 115 Rz 102 ff., und Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 28). An der zu fordernden Klärungsbedürftigkeit fehlt es jedoch, wenn sich die Beantwortung der Rechtsfrage ohne weiteres aus dem klaren Wortlaut und Sinngehalt des Gesetzes ergibt und die Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG in seiner Entscheidung getan hat, wenn die Rechtslage also eindeutig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. statt aller BFH-Beschluss vom 18. Dezember 1998 VI B 215/98, BFHE 187, 559, BStBl II 1999, 231).
- 8** b) Die von der Beschwerde als grundsätzlich bedeutsam angesehene Frage, bis zu welchem Verfahrensstadium Ermessensfehler bei Haftungsbescheiden geheilt werden können, ist nicht klärungsbedürftig. Denn die Finanzbehörde kann nach § 102 Satz 2 FGO Ermessenserwägungen bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens nachschieben. Maßgeblicher Zeitpunkt ist daher der Schluss der mündlichen Verhandlung bzw. bei Verfahren ohne mündliche Verhandlung das Urteil des FG, bis zu dem Ermessenserwägungen ergänzt werden können (Brandt in Beermann/Gosch, FGO § 102 Rz 77).
- 9** 2. Dass die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH im Streitfall erfordert (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative FGO), ist weder schlüssig dargelegt noch ersichtlich. Denn zur schlüssigen Darlegung einer Divergenz gehört u.a. die Gegenüberstellung tragender, abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus der behaupteten Divergenzentscheidung andererseits, um eine Abweichung erkennbar zu machen. Des Weiteren ist auszuführen, dass es sich im Streitfall um einen vergleichbaren Sachverhalt und eine identische Rechtsfrage handelt (z.B. BFH-Beschluss vom 27. Juni 2008 II B 19/07, BFH/NV 2008, 1519).
- 10** a) Daran fehlt es, soweit das FA eine Divergenz des angegriffenen FG-Urteils zu den Senatsurteilen vom 11. Juli 2001 VII R 28/99 (BFHE 195, 510, BStBl II 2002, 267) und vom 5. Oktober 2004 VII R 18/03 (BFHE 208, 292, BStBl II 2005, 323) sowie zum BFH-Urteil vom 16. Dezember 2008 I R 29/08 (BFHE 224, 195, BStBl II 2009, 539) behauptet, ohne aber abstrakte Rechtssätze herauszuarbeiten und gegenüberzustellen.
- 11** b) Eine Divergenz, eine den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügende schlüssige Darlegung unterstellt, liegt aber auch aus folgenden Gründen nicht vor:
- 12** aa) Das FG weist in den Entscheidungsgründen zu Recht darauf hin, dass der dem Senatsurteil in BFHE 195, 510, BStBl II 2002, 267 zugrunde liegende Sachverhalt mit dem, der dem angegriffenen FG-Urteil zugrunde liegt, nicht vergleichbar ist. Denn im Unterschied zum vorgenannten Senatsurteil war im Streitfall die Zahlungsverjährung des Steueranspruchs bereits vor dem Erlass des zweiten Haftungsbescheids eingetreten und der erste Haftungsbescheid durch das FG aufgehoben worden.
- 13** bb) Auch ist dem FG-Urteil keine Divergenz zu dem Senatsurteil in BFHE 208, 292, BStBl II 2005, 323 zu entnehmen, da --wie das FG ausgeführt hat-- im Streitfall im Unterschied zum vorgenannten Senatsurteil Zahlungsverjährung hinsichtlich der für die Haftung akzessorischen Steuerschuld eingetreten war und die Haftungsinanspruchnahme des Klägers nicht an der Festsetzungsverjährung (§ 191 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 171 Abs. 3a AO) scheiterte.
- 14** cc) Die Revision ist auch nicht wegen (vermeintlicher) Divergenz des angegriffenen FG-Urteils zu dem BFH-Urteil in BFHE 224, 195, BStBl II 2009, 539 zuzulassen, weil sich der dem BFH-Urteil zugrunde liegende Sachverhalt vom Streitfall darin unterscheidet, dass dort der Haftungsbescheid noch während des Klageverfahrens vom FA --mit der Rechtsfolge des § 68 Satz 1 FGO-- ersetzt worden ist. Im Übrigen waren die Ausführungen zur Ersetzungsbefugnis des FA bis zum Abschluss eines Rechtsbehelfsverfahrens für die Entscheidung nicht tragend.
- 15** 3. Ein Verfahrensmangel, auf dem die Entscheidung des FG beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO), ist der Beschwerde nicht zu entnehmen.

- 16** a) Bezüglich der behaupteten Verstöße gegen die Regelungen in § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO und § 76 Abs. 1 FGO fehlt es bereits an der ausreichenden Darlegung i.S. des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO. Tatsächlich knüpft der Vorwurf, das FG habe seine Entscheidung auf der Grundlage eines unvollständig ermittelten Sachverhalts getroffen, ausschließlich an die angeblich fehlerhafte Sachverhaltswürdigung durch das FG an. So meint das FA --allerdings zu Unrecht--, dass das FG die teilweise Aufrechnung des FA mit Steuererstattungsansprüchen des Klägers nicht geprüft und daher Zahlungsverjährung hinsichtlich der gesamten Umsatzsteuerschuld angenommen habe. Offensichtlich hat das FG bei der Frage, ob Zahlungsverjährung hinsichtlich der Umsatzsteuerschuld eingetreten ist, die Aufrechnung als nicht entscheidungserheblich erachtet. Selbst wenn das zu beanstanden sein sollte, rechtfertigt ein solcher materiell-rechtlicher Fehler nicht die Zulassung der Revision wegen eines Verfahrensmangels (vgl. z.B. Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 24 und 45, sowie § 116 Rz 34, 38 und 42, m.w.N.).
- 17** b) Ein Verfahrensmangel ergibt sich auch nicht aus dem weiteren Vorbringen, die Entscheidung des FG verstoße gegen den klaren Inhalt der Akten. Zwar ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten kein Verfahrensmangel (vgl. BFH-Beschluss vom 14. November 2001 II B 29/00, BFH/NV 2002, 512), die Rüge eines solchen Verstoßes kann allerdings dahin zu verstehen sein, dass hiermit die Nichtbeachtung des § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO geltend gemacht wird, wonach das Gericht aus seiner freien aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung heraus entscheidet. Diese Vorschrift verpflichtet das FG, den Inhalt der ihm vorliegenden Akten vollständig und einwandfrei zu berücksichtigen (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 512).
- 18** Eine solche Berücksichtigung ist im Streitfall erfolgt, wie die ausdrückliche Bezugnahme auf den Schriftsatz vom 25. Februar 2010 belegt. Dass das FG nicht die vom FA gewünschten rechtlichen Schlussfolgerungen gezogen hat, begründet jedoch keinen Verfahrensmangel.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de