

# Beschluss vom 15. November 2022, VII R 23/19

## Geschäftsführerhaftung: Überwachungsverschulden, eigenes Unvermögen

ECLI:DE:BFH:2022:B.151122.VIIR23.19.0

BFH VII. Senat

AO § 34 Abs 1 S 1, AO § 34 Abs 1 S 2, AO § 69 S 1, AO § 171 Abs 10, AO § 191 Abs 1 S 1, AO § 191 Abs 3 S 4, AO § 238, FGO § 76 Abs 1 S 1, GmbHG § 35 Abs 1 S 1, ZPO § 295

vorgehend FG Münster, 30. April 2019, Az: 12 K 620/15

## Leitsätze

Der Geschäftsführer einer GmbH kann sich gegenüber der Haftungsinanspruchnahme nicht darauf berufen, dass er aufgrund seiner persönlichen Fähigkeiten nicht in der Lage gewesen sei, den Aufgaben eines Geschäftsführers nachzukommen. Wer den Anforderungen an einen gewissenhaften Geschäftsführer nicht entsprechen kann, muss von der Übernahme der Geschäftsführung absehen bzw. das Amt niederlegen.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 30.04.2019 - 12 K 620/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit eines Haftungsbescheids.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war alleiniger Geschäftsführer der A GmbH (GmbH), und zwar vom Zeitpunkt ihrer Gründung im November 2002 bis zum 23.04.2012. Faktischer Geschäftsführer der GmbH war allerdings der Sohn des Klägers, B, der formal als Prokurist der GmbH angestellt war. Dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig.
- 3 Der Kläger war zudem zu 90 % an der GmbH beteiligt. Die übrigen 10 % der Gesellschaftsanteile hielt sein Enkelsohn, C. Dieser übernahm zum 23.04.2012 auch die Geschäftsführung der GmbH.
- 4 Ab dem Jahr 2010 führte die Steuerfahndung Oldenburg bei der GmbH eine Fahndungsprüfung durch. Diese kam zu dem Ergebnis, dass der Kläger und sein Sohn in der Zeit vom 19.03.2007 bis zum 11.07.2011 Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 2004 bis 2011 in Höhe von insgesamt ... € verkürzt hätten. Dabei habe der Kläger in Kenntnis aller Umstände zumindest geduldet, dass sein Sohn als faktischer Geschäftsführer 67 Scheinrechnungen tatsächlich nicht existierender Firmen und 34 beleglose Buchungen für angebliche Wareneinkäufe und Fremdleistungen in die Buchführung der GmbH eingestellt und zur Grundlage der jeweiligen Jahressteuererklärungen und Umsatzsteuervoranmeldungen gemacht habe. Tatsächlich hätten diesen Rechnungen jedoch keine realen Leistungen zugrunde gelegen. Wegen der Einzelheiten wird auf den Fahndungsbericht vom 08.08.2012 Bezug genommen.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ am 30.04.2012 entsprechende Änderungsbescheide gegenüber der GmbH. Diese wurden von dem Enkel des Klägers, der inzwischen die Geschäftsführung der GmbH übernommen hatte, nicht angefochten und sind damit bestandskräftig geworden. Wegen der Bescheidlage wird auf

die Ausführungen des Finanzgerichts (FG) in den Entscheidungsgründen des angefochtenen Urteils (dort auf S. 27 ff.) Bezug genommen.

- 6** Das gegen den Kläger wegen Steuerhinterziehung eingeleitete Strafverfahren wurde im Jahr 2013 gegen Zahlung einer Geldauflage in Höhe von ... € gemäß § 153a Abs. 2 der Strafprozessordnung eingestellt. Der Sohn des Klägers wurde wegen Steuerhinterziehung und weiterer Delikte rechtskräftig zu einer Freiheitsstrafe verurteilt. Im Strafverfahren hatte er eingeräumt, dass es sich bei den von der Steuerfahndung aufgegriffenen Rechnungen um "Scheinrechnungen" gehandelt habe. Ebenfalls verurteilt wurde der Rechnungsaussteller, der eingeräumt hatte, auf Veranlassung des Sohnes des Klägers und nach dessen Vorgaben die Scheinrechnungen ausgestellt zu haben.
- 7** Über das Vermögen der GmbH wurde im Jahr 2013 auf Antrag des FA das Insolvenzverfahren eröffnet (Aktenzeichen 00 IN 00/13 beim Amtsgericht X).
- 8** Mit Bescheid vom 19.03.2014 nahm das FA den Kläger wegen Steuerschulden der GmbH in Höhe von insgesamt ... € für den Zeitraum vom 31.10.2005 bis zum 23.04.2012 gemäß §§ 191, 69, 71 und 370 der Abgabenordnung (AO) in Haftung. Wegen der Einzelheiten wird auf den Haftungsbescheid samt Anlagen Bezug genommen.
- 9** Ebenfalls in Haftung genommen wurden der Sohn des Klägers als faktischer Geschäftsführer und der Enkel als Nachfolgegeschäftsführer.
- 10** Gegen den Haftungsbescheid legte der Kläger Einspruch ein. Das FA reduzierte daraufhin mit Einspruchsentscheidung vom 30.01.2015 die Haftungssumme nach Schätzung einer Haftungsquote von 82,39 % auf ... € und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. Eigene Angaben zur Ermittlung der Haftungsquote hatte der Kläger trotz wiederholter Aufforderung durch das FA und Setzung einer Ausschlussfrist nach § 364b Abs. 1 Nr. 2 AO nicht gemacht. Gestützt wurde die Haftung nunmehr nur noch auf § 69 i.V.m. § 34 AO.
- 11** Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1257 veröffentlicht.
- 12** Dagegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision, mit der er die Haftungsinanspruchnahme sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach angreift. Darüber hinaus macht er geltend, dass die Verzinsung des Haftungsbetrags mit 0,5 % pro Monat verfassungswidrig sei.
- 13** Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung und den Haftungsbescheid vom 19.03.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.01.2015 aufzuheben.
- 14** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 15** Das FA trägt vor, die Revision sei größtenteils bereits unzulässig, weil sie von dem FG auf die Verfassungsmäßigkeit des auf 6 % festgelegten Zinssatzes beschränkt worden sei. Darüber hinaus sei die Revision aber auch jedenfalls unbegründet. Zum einen sei die Inanspruchnahme des Klägers zu Recht erfolgt; zum anderen sei der in § 238 AO auf 6 % festgelegte Zinssatz für Nachzahlungszinsen gemäß § 233a AO der Rechtsprechung zufolge für Zeiträume bis Dezember 2015 verfassungsgemäß.

## Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist zulässig. Entgegen der Auffassung des FA hat das FG die Zulassung der Revision nicht auf die Haftung für Zinsen beschränkt.
- 17** 1. Gegen das Urteil des FG (§ 36 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) steht den Beteiligten gemäß § 115 Abs. 1 FGO die Revision an den Bundesfinanzhof (BFH) zu, wenn das FG oder auf Beschwerde gegen die Nichtzulassung der BFH sie zugelassen hat.
- 18** Die Zulassung der Revision durch das FG eröffnet das Rechtsmittel in vollem Umfang; es gilt der Grundsatz der Vollrevision (vgl. BFH-Urteil vom 18.08.2005 - V R 42/03, BFHE 211, 537, BStBl II 2006, 44, unter II.1.; Senatsurteil

vom 25.05.2004 - VII R 8/03, BFH/NV 2004, 1498, unter II.1.; s.a. Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 115 Rz 67).

- 19** Die Zulassung kann aber auf einzelne tatsächlich und rechtlich selbständige und abtrennbare Teile des Streitgegenstands beschränkt werden, über die auch ein Teilurteil oder ein Zwischenurteil ergehen könnte, wenn also der betreffende Teil einer selbständigen Rechtsverfolgung zugänglich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 115 FGO Rz 30; Gräber/Ratschow, a.a.O., § 115 Rz 70; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 115 FGO Rz 290, jeweils m.w.N.).
- 20** Wegen des in Art. 20 Abs. 3 i.V.m. Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes verankerten Grundsatzes der Rechtsmittelklarheit muss eine Beschränkung der Revisionszulassung ausdrücklich und eindeutig ausgesprochen werden. Maßgeblich ist dabei grundsätzlich die Urteilsformel (§ 105 Abs. 2 Nr. 3 FGO). Eine wirksame Beschränkung der Revisionszulassung kann sich zwar auch aus den Entscheidungsgründen (§ 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO) ergeben, insbesondere aus der Begründung der Zulassungsentscheidung. Voraussetzung ist in einem solchen Fall allerdings, dass die Beschränkung dort ausdrücklich und eindeutig ausgesprochen worden ist. Allein aus dem Umstand, dass in den Entscheidungsgründen ein bestimmter Zulassungsgrund genannt wird, ergibt sich eine solche ausdrückliche und eindeutige Beschränkung der Revisionszulassung auf einzelne Streitgegenstände in der Regel nicht (Senatsurteil vom 18.07.2000 - VII R 32, 33/99, BFHE 192, 405, BStBl II 2001, 133, unter 2.a, und BFH-Urteil vom 23.01.2019 - XI R 15/16, BFHE 263, 543, Rz 23, jeweils m.w.N.; s.a. Gräber/Ratschow, a.a.O., § 115 Rz 74; Seer in Tipke/Kruse, § 115 FGO Rz 31; Lange in HHSp, § 115 FGO Rz 292).
- 21** 2. Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG die Revision im Streitfall ohne Beschränkung zugelassen.
- 22** Die Urteilsformel des angefochtenen Urteils enthält keine Zulassungsbeschränkung.
- 23** In den Entscheidungsgründen wird zwar zur Begründung der Revisionszulassung allein auf die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit des in § 238 AO auf 6 % festgelegten Zinssatzes verwiesen. Eine klare und eindeutige Beschränkung der Revisionszulassung liegt darin jedoch nicht. Vielmehr enthalten auch die Entscheidungsgründe noch einmal den uneingeschränkten Ausspruch: "Die Revision ist zuzulassen."
- 24** Darüber hinaus spricht auch die Rechtsmittelbelehrung für eine unbeschränkte Revisionszulassung. Denn im Falle einer Beschränkung hätte das FG den Kläger für die Streitgegenstände, für die keine Revisionszulassung erfolgen sollte, über die Zulässigkeit einer Nichtzulassungsbeschwerde belehren müssen (vgl. BFH-Urteil vom 02.07.1998 - IV R 39/97, BFHE 186, 299, BStBl II 1999, 28, unter 1.). Das hat das FG hier aber nicht getan.

### III.

- 25** Die Revision ist jedoch unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Vorentscheidung entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 26** 1. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a FGO. Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 27** 2. Zutreffend hat das FG entschieden, dass der angefochtene Haftungsbescheid rechtmäßig ist und den Kläger nicht in seinen Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 28** Gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 AO kann, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner), durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Gemäß § 69 Satz 1 AO, § 34 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 35 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) haftet der Geschäftsführer einer GmbH, soweit deren Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihm auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden.
- 29** Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt.
- 30** a) Als Geschäftsführer der GmbH hatte der Kläger gemäß § 34 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 35 Abs. 1 Satz 1 GmbHG u.a. die Pflicht, die Steuererklärungen vollständig, richtig und rechtzeitig abzugeben (§§ 149, 150 AO, § 31 des Körperschaftsteuergesetzes i.V.m. § 25 Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes, § 14a des Gewerbesteuergesetzes i.V.m. § 25 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung, § 18 Abs. 3 des

Umsatzsteuergesetzes) und unzutreffende Steuererklärungen unverzüglich zu berichtigen (§ 153 AO). Außerdem war er verpflichtet, dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den von ihm verwalteten Mitteln entrichtet würden (§ 34 Abs. 1 Satz 2 AO).

- 31** Nach den insoweit nicht angegriffenen Feststellungen des FG hat der Kläger diese Pflichten durch Nichtabgabe der Steuererklärungen zur Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer für das Jahr 2009 sowie durch Abgabe unzutreffender Steuererklärungen zur Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2008 und 2010 und zur Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 und von 2010 bis zum ersten Quartal 2012 objektiv verletzt. Ferner hat er nicht dafür gesorgt, dass die fälligen Steueransprüche erfüllt wurden.
- 32** b) Der Kläger hat auch schuldhaft gehandelt. Entgegen seiner Auffassung entlastet ihn der Umstand, dass die Geschäfte der GmbH tatsächlich durch seinen Sohn geführt worden sind, nicht. Auch das fortgeschrittene Alter des Klägers und der Einwand, dass er nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht in der Lage gewesen sei, Geschäftsvorfälle in der Firmen-EDV nachzuvollziehen, stehen der Annahme einer schuldhaften Pflichtverletzung nicht entgegen.
- 33** aa) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung indiziert die objektive Pflichtwidrigkeit seines Verhaltens das Verschulden i.S. von § 69 Satz 1 AO (BFH-Urteile vom 27.09.2017 - XI R 9/16, BFHE 259, 221, BStBl II 2018, 515, Rz 24, und vom 22.04.2015 - XI R 43/11, BFHE 249, 315, BStBl II 2015, 755, Rz 20; s. allgemein auch Senatsurteile vom 14.12.2021 - VII R 14/19, BFH/NV 2022, 401, Rz 17; vom 17.09.2019 - VII R 5/18, BFHE 266, 104, BFH/NV 2020, 287, Rz 14, und vom 16.05.2017 - VII R 25/16, BFHE 257, 515, BStBl II 2017, 934, Rz 7; BFH-Beschluss vom 18.09.2018 - XI R 54/17, BFH/NV 2019, 100, Rz 31, jeweils m.w.N.).
- 34** (1) Der erkennende Senat hat zwar entschieden, dass der Geschäftsführer einer GmbH nicht verpflichtet ist, die steuerlichen Angelegenheiten der GmbH selbst zu erledigen. Er ist vielmehr grundsätzlich befugt, die Erledigung anderen Personen zu übertragen. Der Geschäftsführer darf aber nur innerhalb gewisser Grenzen der Redlichkeit seiner Hilfspersonen Vertrauen schenken, wenn er sich nicht dem Vorwurf einer grob fahrlässigen Pflichtverletzung aussetzen will. Er ist daher verpflichtet, diejenigen Personen, denen er die Erledigung der ihm als Vertreter des Steuerpflichtigen auferlegten steuerlichen Pflichten überträgt, sorgfältig auszuwählen und laufend zu überwachen. Er muss sich insbesondere ständig so eingehend über den Geschäftsgang unterrichten, dass er unter normalen Umständen mit der ordnungsgemäßen Erledigung der Geschäfte rechnen kann bzw. dass ihm ein Fehlverhalten des beauftragten Dritten rechtzeitig erkennbar wird. Mangelhaftes Überwachen der zur Pflichterfüllung herangezogenen Personen hat der erkennende Senat regelmäßig als grob fahrlässige Pflichtverletzung ("Überwachungsver schulden") eingestuft, wenn er auch betont hat, dass die Entscheidung, welche Überwachungsmaßnahmen von einem Geschäftsführer zu treffen sind, wenn er die Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten auf andere überträgt, weitgehend von den Umständen des Einzelfalls abhängt. An die Überwachungsmaßnahmen eines Geschäftsführers müssen dabei umso größere Anforderungen gestellt werden, je weniger dieser sich ein auf Tatsachen begründetes Urteil darüber bilden konnte, ob die für die Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten der Gesellschaft hinzugezogenen Personen die notwendige Gewähr der zuverlässigen Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten der Gesellschaft bieten (s. ausführlich Senatsbeschluss vom 05.03.1998 - VII B 36/97, BFH/NV 1998, 1325, unter II.1., m.w.N.; ebenso BFH-Beschluss in BFH/NV 2019, 100, Rz 33; Senatsbeschluss vom 20.02.2001 - VII B 111/00, BFH/NV 2001, 1097, unter II., und Senatsurteil vom 30.08.1994 - VII R 101/92, BFHE 175, 509, BStBl II 1995, 278, unter 3.; vgl. auch Jatzke in Gosch, AO § 69 Rz 31 f.; Loose in Tipke/Kruse, § 69 AO Rz 31; Boeker in HHSp, § 69 AO Rz 42; Klein/Rüsken, AO, 16. Aufl., § 69 Rz 122, jeweils m.w.N.).
- 35** (2) Auf das eigene Unvermögen, den Aufgaben eines Geschäftsführers nachzukommen, kann sich dabei niemand berufen. Wer den Anforderungen an einen gewissenhaften Geschäftsführer nicht entsprechen kann, muss von der Übernahme des Geschäftsführeramtes absehen bzw. dieses Amt niederlegen. Wer hingegen die Stellung eines Geschäftsführers nominell und formell übernimmt, haftet, sofern ihm auch der Vorwurf persönlichen Verschuldens mindestens vom Grade grober Fahrlässigkeit gemacht werden kann, nach § 69 AO grundsätzlich auch dann, wenn er nicht befähigt oder aus irgendwelchen Gründen nicht in der Lage ist, seinen Überwachungsaufgaben nachzukommen (s. wiederum Senatsbeschluss in BFH/NV 1998, 1325, unter II.1., m.w.N.; vgl. auch BFH-Beschluss in BFH/NV 2019, 100, Rz 34; Senatsbeschluss vom 12.05.2009 - VII B 266/08, BFH/NV 2009, 1589, unter 2.a; Klein/Rüsken, a.a.O., § 69 Rz 150).
- 36** So hat der erkennende Senat beispielsweise entschieden, dass sich der Geschäftsführer einer GmbH nicht damit entschuldigen kann, dass in Wirklichkeit der Ehepartner die Geschäftsführertätigkeit wahrgenommen habe (vgl.

Senatsurteil vom 07.05.1985 - VII R 111/78, BFH/NV 1987, 210; ebenso Senatsbeschluss vom 07.05.1985 - VII B 108/82, BFH/NV 1987, 389). Dasselbe gilt für den Einwand, dass es sich bei dem nominell bestellten Geschäftsführer bzw. der nominell bestellten Geschäftsführerin lediglich um einen "Strohmann" bzw. eine "Strohfrau" gehandelt habe und die Geschäfte tatsächlich von einer anderen Person geführt worden seien (vgl. Senatsurteil vom 11.03.2004 - VII R 52/02, BFHE 205, 14, BStBl II 2004, 579, unter II.1.b; Senatsbeschlüsse vom 08.03.2006 - VII B 233/05, BFH/NV 2006, 1252, unter II.1., und vom 13.02.1996 - VII B 245/95, BFH/NV 1996, 657, unter 1.b).

- 37** (3) Dabei ist die Feststellung der Voraussetzungen der groben Fahrlässigkeit Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz und mit der Revision nur bedingt angreifbar. Der BFH als Revisionsinstanz kann die Entscheidung des FG nur daraufhin überprüfen, ob das FG den Rechtsbegriff des Vorsatzes oder der groben Fahrlässigkeit verkannt oder für die Beurteilung wesentliche Umstände außer Acht gelassen hat (vgl. Senatsurteil vom 23.09.2008 - VII R 27/07, BFHE 222, 228, BStBl II 2009, 129, unter II.2.; Senatsbeschluss vom 18.01.2008 - VII B 63/07, BFH/NV 2008, 754, unter II., m.w.N.; s.a. Boeker in HHSp, § 69 AO Rz 43).
- 38** bb) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG in der angefochtenen Vorentscheidung weder den Rechtsbegriff der groben Fahrlässigkeit verkannt noch Umstände außer Acht gelassen, die für die Beurteilung des vorliegenden Streitfalls wesentlich wären.
- 39** Zutreffend ist das FG zunächst davon ausgegangen, dass die Nichtabgabe von Steuererklärungen und die Abgabe unzutreffender Steuererklärungen für die GmbH in Bezug auf die hier maßgeblichen Jahre ein grob pflichtwidriges --d.h. ein i.S. von § 69 Satz 1 AO zumindest grob fahrlässiges-- Verhalten des Klägers indizieren. Einer besonderen Begründung dieser Annahme bedurfte es entgegen der Auffassung des Klägers nicht. Weiterer Ausführungen zu der in der Revisionsbegründung aufgeworfenen Frage, aus welchen Gründen das Verhalten des Klägers danach als grob fahrlässig zu bewerten sei, waren damit entbehrlich.
- 40** Es wäre vielmehr Aufgabe des Klägers gewesen, die durch die festgestellte objektive Pflichtverletzung indizierte Annahme eines grob fahrlässigen Verschuldens zu entkräften. Dies ist dem Kläger nicht gelungen. Zwischen den Beteiligten ist insoweit unstrittig, dass der Kläger die faktische Geschäftsführung durch seinen Sohn geduldet und ihm, wie es auch in der Revisionsbegründung heißt, das "Tagesgeschäft" überantwortet hat. Das FG hat hierzu festgestellt, dass sich der Kläger um die Geschäftsführung der GmbH tatsächlich nicht gekümmert hat und dass er insbesondere auch keine geeigneten Aufsichtsmaßnahmen ergriffen hat, mit denen er hätte sicherstellen können, dass die steuerlichen Pflichten der GmbH ordnungsgemäß und rechtzeitig erfüllt worden wären.
- 41** Der Einwand des Klägers, auch ein sorgfältig handelnder Geschäftsführer hätte nicht erkennen können, dass Scheinrechnungen und beleglose Buchungen in die Buchführung eingestellt worden seien, denn den Rechnungen sei ohne zusätzliche Ermittlungen und ohne Kenntnis der Hintergründe nicht anzusehen gewesen, dass sie von nicht existenten Firmen stammten, verkennt, dass der dem Kläger anzulastende Vorwurf gerade darin besteht, dass er sich auf diese Konstruktion einer faktischen Geschäftsführung durch seinen Sohn eingelassen hat und dass er seinen Sohn ohne zusätzliche Ermittlungen und ohne Kenntnis der Hintergründe der von diesem abgeschlossenen Geschäfte hat gewähren lassen. Ungeachtet dessen hat das FG festgestellt, dass der Kläger durch einen Blick in die Buchführung durchaus hätte erkennen können, dass 34 beleglose Buchungen getätigt worden waren.
- 42** Soweit der Kläger meint, er wäre aufgrund seiner persönlichen Kenntnisse und Fähigkeiten und insbesondere wegen seines fortgeschrittenen Alters gar nicht in der Lage gewesen, "Geschäftsvorfälle in der Firmen-EDV nachzuvollziehen", kann er sich damit ebenfalls nicht entschuldigen. Sollte dies zutreffen, so hätte er die Geschäftsführung der GmbH gar nicht erst übernehmen bzw. die faktische Geschäftsführung durch seinen Sohn nicht dulden dürfen.
- 43** c) Der Haftungsschaden in Höhe von insgesamt ... € ist durch die dargestellte Pflichtverletzung kausal verursacht. Hätte der Kläger fristgemäß die zutreffenden Steuererklärungen eingereicht, hätte das FA die Steuern rechtzeitig festgesetzt. Die Einwände des Klägers in Bezug auf die der Haftung zugrunde liegenden Steuerschulden der GmbH sind unbegründet.
- 44** aa) Soweit der Kläger in diesem Zusammenhang die Frage aufwirft, warum bei der Schätzung der Steuern für die Jahre 2008 und 2009 keine Betriebsausgaben berücksichtigt worden seien, und insoweit rügt, dass das FG dem von ihm dazu angebotenen Beweisantritt durch Vernehmung seines Enkels als Zeugen nicht nachgegangen sei, greift diese Rüge nicht durch; denn der Kläger hat sein Rügerecht verloren.

- 45** In der Sache rügt der Kläger eine mangelnde Sachaufklärung (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) durch das FG infolge einer unterlassenen Beweiserhebung (§ 81 Abs. 1 FGO). Allerdings ist der im finanzgerichtlichen Verfahren geltende Untersuchungsgrundsatz eine Verfahrensvorschrift, auf deren Einhaltung ein Beteiligter --ausdrücklich oder durch Unterlassen einer Rüge-- verzichten kann (§ 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung --ZPO--). Das Unterlassen der rechtzeitigen Rüge hat den endgültigen Rügeverlust zur Folge. Etwas anderes kann bei einem fachkundig vertretenen Verfahrensbeteiligten nur dann gelten, wenn er aufgrund des Verhaltens des FG die Rüge für entbehrlich halten durfte (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 19.03.2019 - VII R 27/17, BFHE 263, 483, BStBl II 2020, 31, Rz 41; BFH-Urteil vom 16.01.2018 - VI R 2/16, BFH/NV 2018, 712; BFH-Beschluss vom 27.11.2017 - IX B 144/16, BFH/NV 2018, 218; s.a. Thürmer in HHSp, § 76 FGO Rz 209, m.w.N.; Gräber/Herbert, a.a.O., § 76 Rz 37, jeweils m.w.N.).
- 46** Im vorliegenden Streitfall hat der Kläger zwar mit Schriftsatz vom 11.03.2019 einen entsprechenden Beweisantrag gestellt. Ob dieser Antrag hinreichend substantiiert gewesen ist, braucht hier nicht entschieden zu werden. Denn jedenfalls hat der Kläger den Umstand, dass das FG seinen Enkel nicht als Zeugen geladen und vernommen hat, nicht gerügt und sein Rügerecht dementsprechend verloren. Für den Kläger, der in der mündlichen Verhandlung vom 30.04.2019 --ausweislich des Sitzungsprotokolls (Bl. 160 der FG-Akte)-- anwaltlich vertreten war, war bereits aufgrund der Ladung erkennbar, dass das FG nicht vorhatte, den Enkel als Zeugen zu vernehmen. Der Enkel ist auch nicht von sich aus zur mündlichen Verhandlung erschienen. Gleichwohl haben der Kläger und sein Prozessbevollmächtigter zur Sache verhandelt. Sie haben dabei --wiederum ausweislich des Sitzungsprotokolls (Bl. 160 der FG-Akte)-- weder die unterlassene Zeugenladung und -vernehmung gerügt noch den diesbezüglichen Beweisantrag wiederholt.
- 47** bb) Zutreffend hat das FG auch entschieden, dass die Haftungsquote in Höhe von 82,39 % nicht zu beanstanden ist. Die Ermittlung dieser Quote hat das FA in der Einspruchsentscheidung (einschließlich der Anlagen) nachvollziehbar berechnet und geschätzt. Der Kläger ist dem nicht substantiiert entgegengetreten.
- 48** Eine Schätzung war im Streitfall zulässig, weil die Unaufklärbarkeit der für die Ermittlung der Haftungsquote maßgeblichen Geschäftsvorfälle im Verantwortungsbereich der von ihm vertretenen GmbH lag (vgl. Senatsbeschluss vom 27.12.2005 - VII B 268/04, BFH/NV 2006, 708, Rz 11). Die Einwände des Klägers, er hätte sich zu den Feststellungen des FA nicht äußern können, weil ihm die dazu erforderlichen Firmenunterlagen und Steuerbescheide nicht vorgelegen hätten, sind für den erkennenden Senat nicht nachvollziehbar. Dass der Kläger tatsächlich trotz der familiären Verbundenheit mit dem nominellen (Enkel) und faktischen (Sohn) Geschäftsführer der GmbH über einen Zeitraum von mehreren Jahren hinweg keinen Zugriff auf diese Dokumente gehabt haben soll, erscheint schon nicht glaubhaft. Zudem hat der Kläger den Feststellungen des FG zufolge selbst eingestanden, dass er über seinen Sohn oder seinen Enkel tatsächlich "Erkenntnisse über die Vermögenslage der GmbH in Erfahrung" hätte bringen können (s. S. 26 des FG-Urteils). Diese Feststellung, die der Kläger nicht mit Verfahrensrügen angegriffen hat, bindet den erkennenden Senat (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 49** cc) Zutreffend hat das FG des Weiteren angenommen, dass ein Haftungsschaden auch in Höhe der bis zum 04.06.2012 angefallenen Zinsen eingetreten ist. Die in § 238 AO festgelegte Höhe der Zinsen ist für die bis in das Jahr 2013 fallenden Zinszeiträume verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 101, 140, 147 ff. und 221 ff.).
- 50** d) Die Haftungsschuld ist auch nicht festsetzungsverjährt.
- 51** aa) Das FA hat im Anschluss an den Erörterungstermin vom 18.12.2018 mit Schriftsatz vom 25.01.2019 die Bescheidlage ausführlich dargelegt (Bl. 132 ff. der FG-Akte); es hat dabei insbesondere auch die Daten der jeweils maßgeblichen Bescheide und die Höhe der jeweiligen Festsetzungen aufgeführt. Hieran hat das FG mit seinen Ausführungen (auf S. 27 ff. des FG-Urteils) angeknüpft. Der erkennende Senat nimmt darauf Bezug.
- 52** Was der Kläger mit dem Einwand meint, die Änderungsbescheide vom 30.04.2012 hätten "mit Blick auf die Regelungen über die Festsetzungsfrist (§ 169 AO) nur unter der Prämisse ergehen" können, "dass die vorangegangenen Festsetzungen auf einer Steuerhinterziehung beruhen", kann der erkennende Senat nicht nachvollziehen. Die Ausführungen des FG zur Festsetzungsverjährung stützen sich auf § 191 Abs. 3 Satz 4 Halbsatz 2 i.V.m. § 171 Abs. 10 AO, konkret auf die dort geregelte zweijährige Ablaufhemmung. Diese gilt unabhängig davon, ob Steuern hinterzogen worden sind oder nicht. Dass oder in welcher Weise der Kläger aufgrund der Ermessensentscheidung des FA "mittelbar von den Rechtsfolgen einer Steuerhinterziehung getroffen" worden wäre, ist nicht ersichtlich.

- 53** bb) Soweit der Kläger nunmehr rügt, ihm lägen die Steuerbescheide, die durch die Änderungsbescheide vom 30.04.2012 ersetzt worden seien, "derzeit nicht vor", kann er damit im vorliegenden Revisionsverfahren nicht mehr gehört werden.
- 54** Der Kläger hat durch seinen Bevollmächtigten zu dem Schriftsatz des FA vom 25.01.2019 mit Schriftsatz vom 11.03.2019 Stellung genommen (Bl. 140 ff. der FG-Akte). In diesem Schriftsatz hat er sich auch (kurz) noch einmal mit der Frage der Haftungsverjährung auseinandergesetzt (S. 7 des Schriftsatzes vom 11.03.2019, unter 3.). Er hat sich dabei ausdrücklich auf die vom FA aufgeführten Bescheide bezogen (S. 7 des Schriftsatzes vom 11.03.2019, letzter Absatz) und hiergegen --wie auch bereits in der Klageschrift vom 16.04.2015 (Bl. 37 ff. der FG-Akte, dort auf S. 15, unter 4.)-- ausschließlich rechtliche Einwendungen vorgebracht. Die Existenz der betreffenden Bescheide und die diesbezüglichen Angaben des FA zum jeweiligen Datum und zur Höhe der angegebenen Festsetzungen hat er zu keinem Zeitpunkt in Frage gestellt. Er hat weder vorgetragen, dass ihm diese Bescheide nicht vorlägen, noch hat er Akteneinsicht beantragt oder um Übersendung von Kopien gebeten.
- 55** Das gilt gleichermaßen für die mündliche Verhandlung vom 30.04.2019, zu der der Kläger in Begleitung seines Bevollmächtigten erschienen ist. Es wurden ausweislich des Protokolls (Bl. 160 ff. der FG-Akte) auch keine Rügen in dieser Hinsicht erhoben. Es wurde also insbesondere auch nicht gerügt, dass das FG den Sachverhalt hinsichtlich der Steuerbescheide, die der Haftung zugrunde liegen, nicht hinreichend aufgeklärt hätte oder dass der Kläger sich hierzu nicht hätte äußern können. Auch insoweit hat der Kläger daher sein Rügerecht verloren (§ 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO, s. oben, unter III.2.c aa).
- 56** e) Die Inanspruchnahme des Klägers als Haftungsschuldner ist schließlich auch ermessensgerecht. Zutreffend verweist das FG darauf, dass neben dem Kläger auch dessen Sohn als faktischer Geschäftsführer in Anspruch genommen worden ist.
- 57** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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