
Datum: 04.10.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 13 V 2252/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:1004.13V2252.12.00

Tenor:

Der Antrag wird abgelehnt.

Der Antragsteller trägt die Kosten des Verfahrens.

- | | |
|---|---|
| Gründe | 1 |
| I. | 2 |
| Die Beteiligten streiten im vorliegenden Verfahren über einen erneuten Antrag auf Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung des Haftungsbescheides vom 11. November 2010, der bereits Gegenstand des zwischen den Beteiligten ergangenen Aussetzungsbeschlusses des Finanzgerichts Köln gewesen ist. | 3 |
| Im Anschluss an die erste Aussetzungsentscheidung hat der Antragsteller im Rahmen des beim Antragsgegner anhängigen Einspruchsverfahrens ergänzend vorgetragen, zwischenzeitlich sei die von der K geltend gemachte Vorsteuer berichtigt und der Betrag an das zuständige Finanzamt A erstattet worden. Unabhängig von der Frage, ob ein Fall des unberechtigten Steuerausweises im Sinne des § 14c Abs. 2 S. 1 des Umsatzsteuergesetzes - UStG - vorgelegen habe, sei eine Gefährdung des Steueraufkommens nicht mehr gegeben. In diesem Zusammenhang sei irrelevant, dass die K Einspruch gegen den geänderten Umsatzsteuerbescheid eingelegt habe. | 4 |
| Hinsichtlich der Rechnungen an die B GmbH wurde vorgetragen, dass ein Steuerschaden allenfalls in Höhe des Saldos aus Rechnungen und Gutschriften an die B GmbH entstanden sein könne. | 5 |
| Im Übrigen lägen auch keine Scheinrechnungen vor. Den Rechnungen liege jeweils ein steuerbarer Leistungsaustausch zu Grunde. Weiteres Vorbringen betraf die behauptete | 6 |

Zustimmung des Antragsgegners zur Versteuerung gem. § 20 Abs. 1 UStG.

Letztlich verwies der Antragsteller auf einen Beschluss des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 20. Juli 2011 XI B 108/10, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFH/NV - 2011, 2134, wonach die Finanzverwaltung die Beweislast für das Vorliegen einer Scheinrechnung im Sinne des § 14c Abs. 2 UStG treffe. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze vom 15. August und 17. November 2011 Bezug genommen. 7

Mit der gleichen Argumentation beantragte der Antragsteller mit Schreiben vom 6., 8. und 26. Juli 2011 die Aussetzung der Vollziehung des Haftungsbescheides über x,xx € und x,xx € Zinsen bis auf einen Restbetrag in Höhe von x,xx € zuzüglich Zinsen. 8

Der Antragsgegner gewährte mit Verfügung vom 8. August 2011 die Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Haftungsbescheides in entsprechender Höhe von x,xx € Haftung für Umsatzsteuer und in Höhe von x,xx € für Zinsen zur Umsatzsteuer. Dies basierte einerseits auf der vorläufigen Berücksichtigung der Gutschriften in dem Verhältnis zu der B GmbH im Umfang von x,xx €, andererseits auf der Rückzahlung der Vorsteuern durch die Kin Höhe von x,xx € jeweils zzgl. der zugehörigen Zinsen. Wegen der Einzelheiten und der Berechnung wird auf die Verfügung Bezug genommen. 9

Erneute Anträge auf Aussetzung der Vollziehung vom 9. und 17. November 2011, mit denen der Antragsteller wiederholt eine Aussetzung der Vollziehung in voller Höhe beantragte, lehnte der Antragsgegner unter Hinweis auf den Aussetzungsbeschluss des Finanzgerichts vom 7. April 2011 ab (Verfügung vom 21. November 2011). 10

Mit der Einspruchsentscheidung vom 13. Dezember 2011 nahm der Antragsgegner den Haftungsbescheid teilweise gem. §§ 130, 131 der Abgabenordnung - AO - zurück. Die Haftung hinsichtlich der Rechnungen an die B GmbH wurde in Übereinstimmung mit der Aussetzungsverfügung um x,xx € zuzüglich entsprechender Zinsen vermindert. Im Übrigen wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen. 11

Die beantragte weitere Reduzierung der Haftungssumme um die in der Rechnung vom 5. Dezember 2005 der K in Rechnung gestellten und inzwischen zurückgezahlten Vorsteuern in Höhe von x,xx € lehnte der Antragsgegner ab. Zwar sei nach § 14c Abs. 2 Sätze 3 bis 5 UStG alleinige Voraussetzung für die Berichtigung der aufgrund einer Scheinrechnung geschuldeten Steuer die Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens. Allerdings ergebe sich aus dem Umsatzsteuer-Anwendungserlass - UStAE - als weitere Voraussetzung für die Berichtigung neben der Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens, dass der Aussteller der Rechnung den unberechtigten Steuerausweis gegenüber dem Belegempfänger für ungültig erklärt haben müsse. Die Steuerschuldnerin habe aber gegenüber der K die Rechnung weder widerrufen noch die unberechtigt ausgewiesene Steuer für ungültig erklärt. Hinzu komme, dass die K gegen den Rückforderungsbescheid Einspruch eingelegt habe, so dass die Rückzahlung der Vorsteuern nicht rechtskräftig sei. 12

Wegen des weiteren Inhalts wird auf die Einspruchsentscheidung vom 13. Dezember 2011 (Blatt 31 bis 46 d. A.) verwiesen. 13

Dagegen wendet sich der Antragsteller mit der fristgerecht erhobenen Klage, die beim beschließenden Senat anhängig ist. Unter dem 14. Juni 2012 begründete er die Klage und beantragte gleichzeitig beim Antragsgegner erneut die Aussetzung der Vollziehung sowie - soweit bereits Vollstreckungsmaßnahmen erfolgt seien - die Aufhebung der Vollziehung. Zur Begründung verwies er darauf, dass die Vorsteuer aus den streitbefangenen Rechnungen 14

von beiden Rechnungsempfängern den Finanzämtern erstattet worden sei.

Der Antragsgegner lehnte den Antrag auf Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung mit Verfügung vom 9. Juli 2012 ab. Dabei verwies er hinsichtlich der Lebenssachverhalte, die bereits Gegenstand des Aussetzungsbeschlusses vom 7. April 2011 waren, auf den entsprechenden Beschluss des Finanzgerichts. Hinsichtlich des Hinweises auf die zwischenzeitlich erfolgte Rückgängigmachung des Vorsteuerabzugs bei den Rechnungsempfänger führte er aus, dass diese nicht geeignet seien, ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheides zu begründen. 15

Entgegen der Auffassung des Antragstellers sei die Gefährdung des Steueraufkommens dadurch nicht gemäß § 14c Abs. 2 Satz 4 UStG beseitigt worden. Die Rechnungsempfänger hätten weder endgültig von der Durchführung des Vorsteuerabzugs Abstand genommen noch die Vorsteuer endgültig zurückgezahlt. Vielmehr seien gegen die entsprechenden Änderungsbescheide Einsprüche mit dem Ziel eingelegt worden, die Vorsteuer aus den Scheinrechnungen im Ergebnis doch noch durchzusetzen. Damit sei die Gefährdung des Steueraufkommens nicht endgültig ausgeschlossen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Verfügung vom 9. Juli 2012 (Blatt 47/48 d. A.) Bezug genommen. 16

Mit dem hier zur Entscheidung anstehenden Antrag auf Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung des Haftungsbescheides für Umsatzsteuer 2005 verfolgt der Antragsteller sein Begehren auf vollständige Aussetzung der Vollziehung des Haftungsbescheides in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. Dezember 2011 und die Aufhebung der Vollziehung hinsichtlich bereits ergriffener Vollstreckungsmaßnahmen weiter. 17

Der Antrag auf Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung ist nach seiner Überzeugung zulässig, da er zuvor einen Antrag beim Antragsgegner gestellt habe, und dieser abgelehnt worden sei. Zur Begründung des Aussetzungsantrages verweist er im Wesentlichen auf die Klagebegründung. 18

Mit der Klagebegründung vom 14. Juni 2012 legt er seine Rechtsauffassung dar, wonach die Rückzahlung der Vorsteuern durch die K dazu führe, dass eine Berichtigung nach § 14c UStG vorzunehmen sei. Entgegen der Auffassung des Antragsgegners sei eine Erklärung der Rechnung für ungültig durch die GmbH nicht erforderlich. Diese entspreche auch der Auffassung der Oberfinanzdirektion Rheinland. Es handle sich insoweit auch um einen gebundenen Anspruch auf Berichtigung. Die Behörde habe kein Ermessen. Wegen der Akzessorietät des Haftungsanspruchs könne er daher nicht mehr in Anspruch genommen werden. 19

Weiterhin wiederholt der Antragsteller sein Vorbringen, das zu dem Aussetzungsbeschluss vom 7. April 2011 geführt hat. Wegen der Einzelheiten insoweit wird auf die Klageschrift, Seiten 2 bis 5 (Blatt 153 bis 157 der Klageakte) Bezug genommen. 20

Letztlich sei seine Inanspruchnahme auch ermessensfehlerhaft. Es liege eine unzulässige Doppelkompensation des Fiskus vor. 21

Auch hinsichtlich der Rechnungen an die B sei zwischenzeitlich die Gefährdung des Steueraufkommens weggefallen. Das Finanzamt Siegburg habe mit Bescheid vom 25. Januar 2012 an die P GbR als Organträgerin der B den Vorsteuerabzug aus den streitbefangenen Rechnungen versagt. Die Organträgerin habe die Auskunft erteilt, dass zwischenzeitlich die festgesetzten Steuern gezahlt worden seien. 22

Das weitere Vorbringen betrifft die Behauptungen des Antragstellers, es lägen keine Scheinrechnungen vor und die Vereinbarungen vom 19. Mai 2005 seien auch nicht als Scheingeschäfte nichtig. Wegen der Einzelheiten insoweit wird auf die Seite 6 bis 17 der Klagebegründungsschrift (Blatt 158 bis 169 der Klageakte) verwiesen.

Ergänzend verweist er auf die Rechtsprechung des BFH, wonach die Finanzverwaltung die Beweislast für das Vorliegen einer Scheinrechnung im Sinne des § 14c UStG treffe (vgl. BFH/NV 2011, 2134). Der Antragsgegner habe die danach erforderliche positive Feststellung nicht getroffen. 24

Das weitere Vorbringen der Klagebegründung betrifft die Frage der Ist-Versteuerung, der Qualifikation des Antragstellers als faktischer Geschäftsführer, das Verschulden im Sinne des § 69 AO, die Voraussetzungen der Haftung nach § 71 AO sowie die Ausübung des Entschließungs- und des Auswahlermessens und letztlich die Frage der Zuständigkeit des Antragsgegners. Wegen der Einzelheiten wird auf die Ausführungen auf Seite 18 bis 30 der Klagebegründungsschrift (Blatt 170 bis 182 der Klageakte) verwiesen. 25

Hinsichtlich der Begründung der Ablehnungsentscheidung des Antragsgegners führt er ergänzend aus, für den Wegfall der Gefährdung des Steueraufkommens im Sinne des § 14c Abs. 2 Satz 3 UStG komme es allein darauf an, dass die Rechnungsempfänger die Vorsteuer an das Finanzamt zurückgezahlt hätten. Es sei irrelevant, ob die Rechnungsempfänger Rechtsbehelfe gegen die geänderten Umsatzsteuerbescheide eingelegt hätten. Diesen Rechtsbehelfen könne nur mit der Begründung stattgegeben werden, dass keine Scheinrechnungen vorgelegen hätten. In diesem Fall wäre aber auch keine Umsatzsteuerschuld der Q GmbH - im Folgenden: GmbH - entstanden. Entgegen der Auffassung des Antragsgegners ergebe sich weder aus der Entscheidung des BFH vom 10. Dezember 2009 XI R 7/08, BFH/NV 2010, 1497 noch aus dem UStAE, dass die Gefährdung des Steueraufkommens erst dann beseitigt sei, wenn der Rechnungsempfänger kein Rechtsbehelfsverfahren mehr führe. Auch sei nicht erforderlich, dass die Rechnung aufgehoben werde. Seine gegenteilige Auffassung stütze der Antragsgegner zu Unrecht auf die Entscheidung des BFH vom 7. April 2011 V R 44/09, Bundessteuerblatt - BStBl - II 2011, 954. Auch in dieser Entscheidung sei nicht die Auffassung vertreten worden, die Rechnung, aus der der Vorsteuerabzug vorgenommen worden sei, müsse zur Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens annulliert werden. Ebenso wenig bestehe eine europarechtliche Vorgabe in diesem Sinne. 26

Selbst wenn man die Aufhebung der bisherigen Rechnung als materielle Voraussetzung für die Berichtigung der Vorsteuer nach § 14c Abs. 2 Satz 3 UStG verlange, komme es im Streitfall nicht darauf an. Es gehe nicht um die Berichtigung von Umsatzsteuer, sondern um die Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme des Antragstellers als Haftungsschuldner. Er werde nicht als Steuerschuldner, sondern als faktischer Geschäftsführer für Steuern der GmbH in Anspruch genommen. Er sei weder faktisch noch rechtlich in der Lage, die Rechnungen zu berichtigen. Dies könne allein der Geschäftsführer der GmbH. 27

Der Antragsteller beantragt, 28

den Haftungsbescheid vom 11. November 2010 über die Haftung für Umsatzsteuer 2005 sowie für Zinsen zu Umsatzsteuer 2005 der Z GmbH (vormals Q GmbH Projektentwicklungsgesellschaft) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. Dezember 2011 in voller Höhe von der Vollziehung auszusetzen sowie die bereits ergriffenen Vollstreckungsmaßnahmen aufzuheben. 29

Der Antragsgegner beantragt,	
den Aussetzungsantrag als unbegründet zurückzuweisen,	31
hilfsweise, die Aussetzung nur gegen Sicherheitsleistung zu gewähren.	32
Er hält den Antrag für unbegründet, weil an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Haftungsbescheides keine ernstlichen Zweifel bestünden. Dazu verweist er auf den abweisenden Beschluss des Finanzgerichts vom 7. April 2011 sowie die Anklageschrift der Staatsanwaltschaft vom 10. Februar 2012 in dem gegen den Antragsteller gerichteten Verfahren (Blatt 77 bis 134 Rückseite der Klageakte). Weder der zur Entscheidung anstehende Antrag noch die Klageschrift enthielten zu dem der Haftungsinanspruchnahme zu Grunde liegenden Sachverhalt neuen Sachvortrag, der nicht in dem Beschluss vom 7. April 2011 bereits berücksichtigt worden wäre.	33
Der Antragsgegner hält weiterhin an seiner Auffassung fest, dass keine ernsthaften Zweifel daran bestünden, dass die Gefährdung des Steueraufkommens nicht durch die Rückzahlung der Vorsteuer durch die Rechnungsempfänger beseitigt worden sei. Die Rückzahlung der Vorsteuer unter gleichzeitiger Führung von Rechtsschutzverfahren gegen die Rückforderungsbescheide sei nichts anderes, als ein Zurückzahlen unter Vorbehalt. Durch ein derartiges Verhalten werde die Gefährdungssituation, auch wenn das Gesetz lediglich von Zurückzahlen spreche, nicht in dem erforderlichen Sinne beseitigt.	34
Diese ergebe sich auch aus der aktuellen Rechtsprechung des BFH. Dieser habe in der Entscheidung vom 17. Februar 2011 V R 39/09, BStBl II 2011, 734 zu § 14c UStG festgestellt,	35
„Gegenstand der Regelung ist die Gefährdung des Steueraufkommens durch Abrechnungsdokumente, die die elementare Merkmale einer Rechnung aufweisen oder den Schein einer solchen erwecken und den Empfänger zum Vorsteuerabzug verleiten.	36
Für die Anwendung des § 14c Abs. 2 Umsatzsteuergesetz reicht es deshalb aus, dass das Dokument ... wegen des Ausweises der Umsatzsteuer die abstrakte Gefahr begründet, vom Empfänger oder einem Dritten zur Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs gebraucht zu werden.“	37
Die dergestalt umschriebene Gefährdung des Steueraufkommens müsse beseitigt sein, damit die wegen der Gefährdung geschuldete Steuer berichtigt werden könne. Eine derartige Beseitigung der Gefährdung liege nicht vor, wenn der Aussteller der Rechnung diese nicht für ungültig erklärt habe, der Rechnungsempfänger sich weiterhin im Besitz der Rechnung befinde und die Rechnung in einem Rechtsbehelfsverfahren zur Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs brauche. Im Übrigen fordere § 14c Abs. 2 UStG außer der Beseitigung der Gefährdung zusätzlich die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrags. In diesem Sinne sei auch die Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union - EuGH - vom 26. Januar 2012 C-588/10, Umsatzsteuer-Rundschau - UR - 2012, 610 zu verstehen.	38
Eine abweichende Behandlung für den Antragsteller als Haftenden komme nicht in Betracht, da die Haftung gegenüber der Steuer akzessorisch sei. Auch habe der Antragsteller nicht glaubhaft gemacht, dass er erfolglos versucht habe, den amtierenden Geschäftsführer der GmbH zu veranlassen, einen Berichtigungsantrag zu stellen.	39

Weiterhin müsse berücksichtigt werden, dass in den Rechtsbehelfsverfahren der Rechnungsempfänger gegebenenfalls auch eine verfahrensrechtliche Entscheidung erfolgen könne, ohne dass über die Frage der Qualifikation der Rechnungen als Scheinrechnungen entschieden werden müsse.

Hilfsweise könne eine Aussetzung der Vollziehung nur gegen Sicherheitsleistung erfolgen, da anderenfalls die spätere Realisierung des Haftungsanspruchs gefährdet sei. Die Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Antragsteller seien ausgeschöpft worden und dieser habe seine Vermögenswerte nachhaltig auf seine Ehefrau zu übertragen versucht. Insoweit verweist der Antragsgegner auf die Anklageschrift der Staatsanwaltschaft. 41

Zu dem Vorbringen des Antragstellers im Klageverfahren hat der Antragsgegner mit Schriftsatz vom 6. August 2012 (Blatt 207/208 der Klageakte) mit umfangreichen Anlagen Stellung genommen. Er verweist insoweit im Wesentlichen auf die Einspruchsentscheidung, die Anklageschrift und das Schreiben der Staatsanwaltschaft vom 2. August 2012 sowie den Beschluss des Finanzgerichts vom 7. April 2011. 42

II. 43

Der erneute Antrag auf Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung des Haftungsbescheides vom 11. November 2010, nunmehr in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. Dezember 2011, ist teilweise unzulässig, teilweise unbegründet. 44

Soweit der Antrag auf Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung in vollem Umfang mit Lebenssachverhalten begründet worden ist, die bereits Gegenstand des Verfahrens waren, das zu dem Beschluss vom 7. April 2011 geführt hat, oder die trotz ihrer Existenz im ursprünglichen Verfahren nicht ohne Verschulden nicht geltend gemacht worden sind, ist der Antrag unzulässig. 45

Die allgemeinen Voraussetzungen für die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung durch das Gericht der Hauptsache erfahren durch § 69 Abs. 6 der Finanzgerichtsordnung - FGO - eine Einschränkung in den Fällen, in denen das Gericht der Hauptsache bereits einen Beschluss nach § 69 Abs. 3 FGO gefällt hat. Das Gericht der Hauptsache kann in solchen Fällen seinen Beschluss jederzeit ändern oder aufheben. Die Beteiligten können neben der Anregung einer Selbstkontrolle gemäß § 69 Abs. 6 Abs. 1 FGO durch das Gericht der Hauptsache die Änderung oder Aufhebung nur wegen veränderter oder im ursprünglichen Verfahren ohne Verschulden nicht geltend gemachter Umstände beantragen (vgl. dazu z. B. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 69 FGO Rdnr. 166; Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 69 FGO Rdnr. 1223 ff.; Gosch in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 69 FGO Rdnr. 330 ff.; Dumke in Frotscher, FGO, § 69 Rdnr. 112-112b, jeweils mit umfangreichen Nachweisen zur Rechtsprechung). 46

Dies gilt nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht nur für einen Änderungsantrag, sondern auch für einen erneuten Antrag auf Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung in derselben Angelegenheit (vgl. BFH-Beschlüsse vom 28. April 2004 VIII S 94/03, nv, juris; VIII S 1/04, nv, juris; vom 24. Februar 2005 VIII B 216/03, BFH/NV 2005, 1328; vom 13. Mai 2008 VI S 7/08, BFH/NV 2008, 1352; vom 27. November 2009 II B 75/09, BFH/NV 2010, 692 unter III.). 47

Dem steht im Streitfall nicht entgegen, dass nach Abschluss des Einspruchsverfahrens mit der Klageerhebung ein neuer Verfahrensabschnitt begonnen hat. 48

49

Nachdem der BFH in der Vergangenheit stets betont hat, dass die Begrenzung der Antragsbefugnis gemäß § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO auch in den Fällen zu beachten sei, in denen zwischenzeitlich der BFH zum Gericht der Hauptsache geworden ist (vgl. z. B. BFH-Beschlüsse vom 2. Juni 2005 III S 12/05, BFH/NV 2005, 1834; vom 16. Oktober 2006 IV S 8/06, nv, juris; vom 8. Mai 2008 IX S 30/07, BFH/NV 2008, 1499; vom 28. November 2008 VIII S 27/07, nv, juris; vom 17. März 2009 X S 11/09, nv, juris), hat der IV. Senat des BFH nunmehr einen Antrag auf Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung im Verfahren der Revision (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 5. Juli 2011 IV S 11/10, BFH/NV 2011, 1894) insoweit als einen von den Voraussetzungen des § 69 Abs. 6 FGO unabhängigen Antrag angesehen, wie er sich auf die Zeit seit Ergehen des (stattgebenden) FG-Urteils erstreckte. Den gleichzeitig gestellten Antrag auf Aufhebung der Vollziehung für die Zeit der Dauer des finanzgerichtlichen Verfahrens hat der BFH in dem bezeichneten Verfahren unter Hinweis auf § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO als unzulässig angesehen.

Auch der V. Senat des BFH hat in einem Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung eines Haftungsbescheides als zulässig angesehen, weil es sich bei dem Antrag im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde nicht um eine Wiederholung eines früheren Antrags auf Aussetzung der Vollziehung im Sinne des § 69 Abs. 6 FGO handele, da mit dem früheren Antrag die Aussetzung der Vollziehung nur bis zum Ende des aktuellen Verfahrensabschnitts beantragt worden sei (vgl. BFH-Beschluss vom 3. Mai 2012 V S 13/12, BFH/NV 2012, 1485). Im Weiteren begründet der BFH, warum im Streitfall die Revision zuzulassen war. 50

Im Ergebnis befindet sich auch die zitierte neuere Rechtsprechung des IV. und V. Senats des BFH in Übereinstimmung mit der früheren, engeren Rechtsprechung des BFH zu § 69 Abs. 6 FGO. Auch in den Entscheidungen, in denen ausdrücklich die Anwendung des § 69 Abs. 6 FGO auf das Revisionsverfahren festgestellt und dies mit der Verhinderung einer Umgehung des § 128 Abs. 3 FGO, mit dem die Beschwerde gegen einen Aussetzungsbeschluss des FG ausgeschlossen wird, begründet worden ist, hat der BFH die Voraussetzungen des § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO bejaht, wenn sich die Verfahrenslage z. B. durch die Gewährung von Prozesskostenhilfe für das Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren oder die Zulassung der Revision nach Ergehen des finanzgerichtlichen Urteils zu Gunsten der Antragsteller verändert hatte (vgl. z. B. BFH-Beschluss vom 28. November 2008 VIII S 27/07, nv, juris). 51

Der beschließende Senat kann im vorliegenden Verfahren offen lassen, ob er der neueren Rechtsprechung, die formal von der vorausgegangenen ständigen Rechtsprechung des BFH abweicht, folgen könnte. Im Streitfall liegt sowohl bei Zugrundelegung der älteren als auch der neueren Rechtsprechung des BFH ein erneuter Antrag auf Aussetzung der Vollziehung vor, der den Regelungen des § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO unterfällt. 52

Versteht man die neuere Rechtsprechung des BFH zu § 69 Abs. 6 FGO in dem Sinn, dass nicht zweimal das gleiche Gericht mit demselben Streitstoff im Rahmen von Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung befasst werden kann, ist die Anwendbarkeit des § 69 Abs. 6 FGO auf den Streitfall unproblematisch möglich. Aber auch wenn man den BFH im Sinne einer Begrenzung der Antragswiederholung für den gleichen Verfahrensabschnitt verstünde, wäre § 69 Abs. 6 FGO im Streitfall einschlägig. 53

Bereits in dem ersten Aussetzungsverfahren vor dem Finanzgericht hat der Antragsteller die Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung des Haftungsbescheides vom 11. November 2010 beantragt. Da die Entscheidungsbefugnis des Finanzgerichts die Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung bis zum Abschluss eines erstinstanzlichen Gerichtsverfahrens umfasst (vgl. Birkenfeld a. a. O. Rdnr. 904 ff.; BFH-Beschluss vom 3. August 2007 V S 20/07, 54

BFH/NV 2007, 2309) und eine Begrenzung des Aussetzungsbegehrens des Antragstellers auf das Einspruchsverfahren im ersten Aussetzungsverfahren nicht erkennbar ist (vgl. den Antrag im Beschluss vom 7. April 2011), liegt ein erneuter Antrag für den gleichen Verfahrensabschnitt vor, der den Regelungen des § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO auch bei Anwendung der zitierten neueren BFH-Rechtsprechung unterfällt.

Bei Anwendung des § 69 Abs. 6 FGO auf den vorliegenden Antrag ist dieser demnach unzulässig, soweit erneut die Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung in vollem Umfang mit den Lebenssachverhalten begründet worden ist, die bereits Gegenstand des Verfahrens waren, das zu dem Beschluss vom 7. April 2011 geführt hat, oder die trotz ihrer Existenz im ursprünglichen Verfahren nicht ohne Verschulden nicht geltend gemacht worden sind.

55

Nur soweit veränderte oder im ursprünglichen Verfahren ohne Verschulden nicht geltend gemachte Umstände vorgebracht werden, ist ein erneuter Aussetzungsantrag zulässig (vgl. z.B. BFH/NV 2005, 1834). Derartige veränderte Umstände i.S. des § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO können z.B. Tatsachen oder Beweismittel sein, die zum Zeitpunkt der Entscheidung über den Aussetzungsantrag noch nicht vorgelegen haben. Gleiches gilt für nachträglich eingetretene oder bekannt gewordene Gegebenheiten, die den entscheidungserheblichen Sachverhalt in einem „neuen Licht“ erscheinen lassen oder gegebenenfalls auch Änderungen des Gesetzes oder der höchstrichterlichen Rechtsprechung, die zu einer anderen Beurteilung der maßgeblichen Rechtslage führen können (vgl. BFH-Beschlusses vom 27. November 2009 II B 75/09, nv, juris m.w.N.). Insoweit stellt sich die Regelung in § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO als Ausdruck des Erfordernisses eines Rechtsschutzbedürfnisses dar (vgl. Gosch a.a.O. Rdnr. 331.1 m.w.N.). Neue rechtliche Überlegungen des Antragstellers bei unveränderter tatsächlicher und rechtlicher Ausgangslage erfüllen ebenso wie die bloße Wiederholung der bisherigen Argumentation den Tatbestand des § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO demgegenüber nicht (vgl. BFH-Beschluss vom 16. Oktober 2006 IV S 8/06, nv, juris m.w.N.).

56

Danach ist das Vorbringen des Antragstellers zu den Lebenssachverhalten und Rechtsfragen, die bereits Gegenstand des Verfahrens zur Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung des Haftungsbescheides beim 8. Senat des Finanzgerichts Köln waren, an dessen Stelle der beschließende Senat aufgrund der Änderung des Geschäftsverteilungsplanes zum 1. Januar 2012 getreten ist, im vorliegenden Verfahren nicht erneut einer sachlichen Würdigung zu unterziehen.

57

Dies betrifft das Vorbringen zur Qualifikation des Antragstellers als faktischer Geschäftsführer der GmbH, zu der Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteueranmeldung, zu der Qualifikation der streitbefangenen Rechnungen als Scheinrechnungen, zur haftungsauslösenden Pflichtverletzung im Sinne des § 69 AO, zu der Erfüllung des Tatbestandes des § 71 AO, zur Kausalität der unvollständigen Umsatzsteuer-Voranmeldung für den eingetretenen Schaden, zu der rechtmäßigen Ausübung des Ermessens durch den Antragsgegner sowie zu der sich aus der Problematik der zweifelhaften Zuständigkeit, der behaupteten unbilligen Härte i.S. des § 69 Abs. 3 i.V.m. § 69 Abs. 2 FGO und der Subsidiaritätsklausel in § 219 AO ergebenden Rechtsfragen.

58

Eine Änderung der Umstände ergibt sich auch nicht im Hinblick auf den von dem Antragsteller herangezogenen Beschluss des BFH in BFH/NV 2011, 2134. Insoweit liegt keine neue oder geänderte Rechtsprechung des BFH vor. Vielmehr hat der BFH in der zitierten Entscheidung (unter Punkt 6b der Beschlussgründe) in völliger Übereinstimmung mit der ständigen Rechtsprechung und den allgemeinen Grundsätzen zur Feststellungs- und Beweislast bestätigt, dass die Feststellungs- und Beweislast für das Vorliegen einer Scheinrechnung bei der Finanzverwaltung liegt. Anders als in dem vom BFH entschiedenen

59

Fall hat der Antragsgegner im Streitfall seine Entscheidung nicht darauf gestützt, dass das Vorliegen von Scheinrechnungen nicht auszuschließen sei. Vielmehr ist auf der Basis der weitgehend aufgeklärten Lebenssachverhalte und der Vielzahl von Indizien die Feststellung von Scheinrechnungen getroffen worden.

Soweit der Antrag auf Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung mit Lebenssachverhalten und Rechtsüberlegungen begründet worden ist, die auf erst nach Ergehen des Aussetzungsbeschlusses vom 7. April 2011 eingetretenen Lebenssachverhalten und Rechtsentwicklungen beruhen, ist der Antrag zulässig, aber unbegründet. 60

Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen. 61

Solche Zweifel liegen nach ständiger Rechtsprechung des BFH vor, wenn neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zu Tage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen auslösen (vgl. BFH-Beschluss vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BStBl III 1967, 182; seither ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 3. Juni 2009 IV B 48/09, BFH/NV 2009, 1641). 62

Nicht erforderlich ist, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen (vgl. BFH-Beschluss vom 12. Oktober 1988 VIII S 31/81, BFH/NV 1989, 445; BFH-Beschluss vom 6. Februar 2009 IV B 125/08 BFH/NV 2009, 760). Eine Aussetzung der Vollziehung ist vielmehr bereits dann zu gewähren, wenn es auf Grund des vorliegenden Prozessstoffes und der von den Beteiligten beigebrachten - präsenten - Beweismittel ernstlich möglich erscheint, dass sich der angegriffene Bescheid bei einer abschließenden Prüfung der Sach- und Rechtslage als rechtswidrig erweist. Der Senat schließt sich dieser Rechtsprechung an. 63

Beruht sich ein Steuerpflichtiger zur Begründung der von ihm behaupteten Rechtswidrigkeit eines Steuerbescheids auf einen die Steuer mindernden Sachverhalt und lässt sich nicht klären, ob dieser Sachverhalt in der behaupteten Weise vorliegt, so gereicht dies dem Steuerpflichtigen zum Nachteil. Er trägt insoweit die Feststellungslast (vgl. BFH-Beschluss vom 15. Oktober 1986 VIII B 30/86, BFH/NV 1987, 44; BFH-Beschluss vom 11. Juni 1997 XI B 177/96, BFH/NV 1997, 819). 64

Dieser das Hauptsacheverfahren beherrschende Grundsatz gilt entsprechend im Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung (vgl. BFH a. a. O.; BFH-Urteil vom 17. Oktober 1979 I R 74/78, nicht veröffentlicht - NV -), wobei das Aussetzungsverfahren von der Besonderheit gekennzeichnet ist, dass einerseits nur präsente Beweismittel zu berücksichtigen sind (vgl. u. a. BFH-Urteile vom 14. Juli 1976 I R 138/74, BFHE 119, 373, BStBl II 1976, 682; vom 23. Juli 1985 VIII R 210/84, BFH/NV 1986, 167), andererseits aber nicht der volle Beweis der behaupteten Tatsachen erbracht werden muss. Es genügt vielmehr deren Glaubhaftmachung (vgl. § 155 FGO i. V. m. § 294 der Zivilprozessordnung – ZPO -; BFH-Beschluss vom 21. Juni 1972 II B 44/71, BFHE 112, 74; BFH-Beschluss vom 22. September 1993 V B 113/93, BFH/NV 1994, 281; BFH-Beschluss vom 9. Juli 1998 V B 143/97, BFH/NV 1999, 221). Der eine Steuerminderung begehrende Steuerpflichtige hat daher die - seinen Anspruch begründenden - Tatsachen, so weit seine Mitwirkungspflicht reicht, im Aussetzungsverfahren glaubhaft zu machen (BFH-Beschluss vom 17. März 1994 XI B 81/93, BFH/NV 1995, 171). 65

Die sich aus § 76 FGO ergebende Verpflichtung des Gerichts, den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln, gilt unter Berücksichtigung dieser Besonderheiten (nur präsente 66

Beweismittel, nur Glaubhaftmachung) grundsätzlich auch für das Aussetzungsverfahren (BFH-Beschluss vom 3. Juni 2009 IV B 48/09, BFH/NV 2009, 1641 m. w. N.).

Verbleibende Zweifel können je nach der gegebenen Sachlage eine Aussetzung der Vollziehung ausschließen oder rechtfertigen. Entscheidend sind die Umstände des Einzelfalls und das Gewicht der Gründe, die Anlass zum Zweifel geben (vgl. BFH-Beschluss vom 9. Juli 1998 V B 143/97, BFH/NV 1999, 221 m. w. N.). 67

Bei Zugrundelegung dieser vom beschließenden Senat in ständiger Rechtsprechung zur Anwendung gebrachten Grundsätze ist der - zulässige - Antrag auf Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung unbegründet. 68

Der Senat hat keine ernstlichen Zweifel daran, dass der Antragsgegner im Rahmen der Einspruchsentscheidung zu Recht an der - verminderten - Haftung des Antragstellers für die zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer in den Rechnungen gegenüber B und K festgehalten hat. 69

Der Antragsgegner hatte den Antragsteller gemäß §§ 69, 71, 191 AO sowohl wegen vorsätzlicher oder zumindest grob fahrlässiger Pflichtverletzung im Sinne des § 69 AO als auch gemäß § 71 AO wegen Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 AO durch den streitbefangenen Haftungsbescheid in Anspruch genommen. Es bestehen keine ernstlichen Zweifel, dass der Antragsgegner zu Recht davon ausgegangen ist, dass auch im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung die der Haftung zu Grunde liegende, um den zwischenzeitlich unstreitigen Teilbetrag aus der Rechnung gegenüber B geminderte Hauptschuld, also die Umsatzsteuer 2005 und die darauf beruhenden Zinsforderungen weiterhin Bestand hatten. 70

Insbesondere hat die Rückzahlung der von den Rechnungsempfängern gezogenen Vorsteuern weder zum Wegfall der Haupt- noch der Haftungsschuld geführt. 71

Nach § 14c Abs. 2 UStG schuldet derjenige den ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag, der in einer Rechnung diesen Steuerbetrag gesondert ausgewiesen hat, obwohl er die Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausgeführt hat. Der danach geschuldete Steuerbetrag kann berichtigt werden, soweit die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist. Die Gefährdung des Steueraufkommens ist beseitigt, wenn ein Vorsteuerabzug beim Empfänger der Rechnung nicht durchgeführt oder die geltend gemachte Vorsteuer an die Finanzbehörde zurückgezahlt worden ist (§ 14c Abs. 2 Sätze 3 und 4 UStG). Die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrags ist beim Finanzamt gesondert schriftlich zu beantragen und nach dessen Zustimmung in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Voraussetzungen des § 14c Abs. 2 Satz 4 UStG eingetreten sind. 72

Der Antragsteller hat im vorliegenden Verfahren nicht einmal schlüssig vorgetragen, der Steuerschuldner habe die Voraussetzungen des Berichtigungsverfahrens nach § 14c Abs. 2 UStG (vgl. dazu z. B. Korn in Bunjes, UStG, 10. Aufl., 2011, Rdnrn. 50-52) erfüllt. Dazu hätte zumindest gehört, dass vorgetragen würde, die GmbH habe den für das spezielle Verwaltungsverfahren zur Berichtigung der Umsatzsteuer erforderlichen schriftlichen Antrag auf Korrektur gestellt. 73

Die insoweit vom deutschen Gesetzgeber aufgestellten Voraussetzungen zur Berichtigung einer zu Unrecht in Rechnung gestellten Steuer stehen dabei ausweislich der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union (vgl. Urteil des EuGH vom 18. Juni 2009 C-566/07, Stadeco, Rdnrn. 34 ff., Deutsches Steuerrecht - DStR - 2009, 1367) im 74

Einklang mit den Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie beziehungsweise deren Vorgängerin, der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie.

Unabhängig davon, dass bereits die Voraussetzungen des Berichtigungsverfahrens im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung nicht erfüllt waren, hätte auch eine Berichtigung keine unmittelbare Auswirkung auf die Haftungsschuld gehabt. 75

Wie sich aus dem eindeutigen Wortlaut des § 14c Abs. 2 UStG ergibt, wäre - wenn die umsatzsteuerrechtlichen Voraussetzungen vorgelegen hätten - eine Berichtigung in entsprechender Anwendung des § 17 UStG in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen gewesen, in dem die Voraussetzungen für eine Korrektur nach § 14c Abs. 2 UStG vorgelegen hätten. Eine Korrektur der Umsatzsteuer 2005, für die der Antragsteller in Haftung genommen worden ist, war und ist danach ausgeschlossen. 76

Da demnach die der Haftung zu Grunde liegende Hauptschuld und die dadurch ausgelöste Haftungsschuld weder für die Haftung gemäß § 69 AO noch für die Haftung nach § 71 AO entfallen ist, bedarf es keiner weiteren und näheren Auseinandersetzung mit der in Teilen divergierenden Auslegung des § 14c UStG durch die Beteiligten des vorliegenden Rechtsstreites. 77

Es bestehen weiterhin keine ernstlichen Zweifel daran, dass der Antragsgegner sein Ermessen, trotz Rückzahlung der Vorsteuern durch die Rechnungsempfänger an der Haftung des Antragstellers bis zur endgültigen Beseitigung der Gefährdungslage festzuhalten, rechtmäßig ausgeübt hat. 78

Der beschließende Senat ist mit dem Antragsteller einer Meinung, dass der Charakter der Haftung i.S. eines Einstehens für fremde Schuld dazu führt, dass bei zweckgerechter Ermessensausübung vorbehaltlich besonderer Regelungen in den einzelnen Haftungstatbeständen oder in § 191 Abs. 5 AO ein Haftungsbescheid regelmäßig aufzuheben oder zu beschränken ist, wenn die der Haftung zu Grunde liegende Hauptschuld im Zeitpunkt des Ergehens der Einspruchsentscheidung nicht mehr besteht. Auch wenn die eigentliche Haftungsschuld wegen der Sonderregelung in § 17 UStG unberührt bleibt, kann ein korrespondierender Erstattungsanspruch z.B. wegen Uneinbringlichkeit der zu Grunde liegenden Forderungen bei der Entscheidung über eine Reduktion oder Aufrechterhaltung der Haftung zu beachten sein (vgl. dazu BFH-Urteil vom 12. August 2009 XI R 4/08, BFH/NV 2010, 393). 79

Insoweit kann auch die Zahlung eines anderen Gesamtschuldners zu berücksichtigen sein. Der BFH hat dazu ausgeführt, dass Zahlungen des Steuerschuldners oder eines anderen Haftungsschuldners auf die Steuerschuld, die zur endgültigen Tilgung dieser Schuld geführt hätten, dazu führen müssten, dass weitere Haftungsbescheide im Einspruchsverfahren herabgesetzt oder geändert würden. Zahlungen anderer Gesamtschuldner könne die Finanzbehörde aber bei der Einspruchsentscheidung dann außer Betracht lassen, wenn derjenige, der gezahlt habe, den gegen ihn ergangenen Bescheid ebenfalls angefochten habe und das Rechtsschutzverfahren noch nicht beendet sei (vgl. BFH-Urteil vom 4. Dezember 2007 VII R 37/06, BFH/NV 2008, 526). 80

Ausgehend von dieser, vom beschließenden Senat geteilten Rechtsauffassung des BFH, ist die Entscheidung des Antragsgegners, den gegen den Antragsteller gerichteten Haftungsbescheid in der Einspruchsentscheidung aufrecht zu erhalten, auch soweit der Vorsteuerabzug durch Rückzahlung der entsprechenden Beträge zwar rückgängig gemacht worden ist, aber gegen die den Rückzahlungen zu Grunde liegenden Bescheide weiterhin 81

Rechtsschutzverfahren geführt werden, nicht zu beanstanden. Die Verpflichtung der Finanzbehörde im Rahmen der Ermessensausübung gegebenenfalls korrespondierende Ansprüche aus anderen Besteuerungszeiträumen bei der Entscheidung über die Reduktion oder die Aufrechterhaltung eines Haftungsbescheides zu berücksichtigen, kann keinesfalls weitergehen als die Folgerungen, die sich aus entsprechenden Zahlungen auf die der akzessorischen Haftungsschuld zu Grunde liegenden Hauptforderungen ergeben.

Da der Antrag auf Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung des Haftungsbescheides bereits aus den dargelegten Gründen keinen Erfolg hat, kann hier offen bleiben, inwieweit selbst bei Unanfechtbarkeit der Entscheidungen gegenüber den Rechnungsempfängern im Hinblick auf die gelockerte Akzessorietät der Haftungsschuld gegenüber der Steuerschuld bei Steuerhinterziehung (vgl. § 191 Abs. 5 Satz 2 AO) der Haftungsbescheid, soweit er auf § 71 AO gestützt ist, aufrecht erhalten werden könnte. 82

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 83