

**GmbH-Recht: Auch ein Strohmann muss für Steuern gerade stehen**

Auch wenn der Geschäftsführer einer GmbH nur als „Strohmann“ eingesetzt worden ist, kann er für Steuerschulden der Gesellschaft herangezogen werden. Er kann dem nicht entgegen halten, die Geschäfte seien von anderen geführt worden.

Quelle: Wolfgang Büser

**Haftung eines faktischen Geschäftsführers bzw. Gesellschafters einer GmbH (Gesellschaft mit beschränkter Haftung) ; Ermessenserwägungen bei der Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners; Einstandspflicht eines nominell bestellten Geschäftsführers (Strohmann); Nichtabführung einzubehaltender und anzumeldender Lohnsteuer, Kirchenlohnsteuer sowie des Solidaritätszuschlags als grob fahrlässige Verletzung der Pflichten eines GmbH-Geschäftsführers ; Geschäftsführerpflichten bei Zahlungsschwierigkeiten oder Zahlungsunfähigkeit ; Voraussetzungen der Darlegung des Auswahlermessens der Finanzbehörde**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 11.03.2004

**Aktenzeichen:** VII R 52/02

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2004, 12709

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Hamburg - 14.08.2002 - AZ: V 248/98

**Rechtsgrundlagen:**

§ 69 AO

§ 35 AO

§ 34 AO

§ 121 Abs. 1 AO

**Fundstellen:**

BFHE 205, 14 - 22

AO-StB 2004, 244-245 (Volltext mit amtl. LS)

b&b 2004, 328

BB 2004, 1092-1094 (Volltext mit amtl. LS)

BFH/NV 2004, 852-855 (Volltext mit amtl. LS)

BstBI II 2004, 579-582 (Volltext mit amtl. LS)

BStBI II 2004, 579-582 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2004, VIII Heft 20 (amtl. Leitsatz)

DB 2004, 1134 (amtl. Leitsatz)  
DStR 2004, XIV Heft 20-21 (Kurzinformation)  
DStR 2004, 907-910 (Volltext mit amtl. LS)  
DStZ 2004, 356 (Kurzinformation)  
DStZ 2004, 415-418 (Volltext mit amtl. LS)  
DZWIR 2004, II Heft 6 (Kurzinformation)  
DZWIR 2004, 325-327 (Volltext mit amtl. LS)  
GmbHR 2004, 833-836 (Volltext mit amtl. LS)  
GmbH-StB 2004, 161-162 (Volltext mit amtl. LS)  
HFR 2004, 727-730  
INF 2004, 481  
KFR 2004, 307-308  
KKZ 2005, 54-57  
NJW 2004, 3061-3064 (Volltext mit amtl. LS)  
NWB 2004, 1489  
NWB 2005, 4268-4269  
NWB 2005, 2483 (Kurzinformation)  
NWB 2005, 4455 (amtl. Leitsatz)  
NZA 2004, 1088 (Kurzinformation)  
PStR 2004, 126  
RdW 2004, XI Heft 18 (amtl. Leitsatz)  
RdW 2004, 618-619 (Volltext mit red. LS)  
SJ 2004, 8-9  
stak 2004  
StB 2004, 205  
StBW 2004, 7  
StuB 2004, 470  
StuB 2004, 524  
ZInsO 2004, 1255-1258 (Volltext mit amtl. LS)

---

**BFH, 11.03.2004 - VII R 52/02**

**Amtlicher Leitsatz:**

1. Eine Inhaftungnahme des nominell bestellten Geschäftsführers für die Steuerschulden der GmbH ist auch dann von der Finanzbehörde in Betracht zu ziehen, wenn dieser lediglich als "Strohmann" eingesetzt worden ist.
2. Die Vorschrift des § 102 Satz 2 FGO i.d.F. des StÄndG 2001 gestattet es der Finanzbehörde nur, bereits an- oder dargestellte Ermessenserwägungen zu vertiefen, zu verbreitern oder zu verdeutlichen. Nicht dagegen ist sie befugt, Ermessenserwägungen im finanzgerichtlichen Verfahren erstmals anzustellen, die Ermessensgründe auszuwechseln oder vollständig nachzuholen.

**Gründe**

**1 I.**

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) waren je zur Hälfte Gesellschafter einer in 1986 gegründeten GmbH. Als Geschäftsführerin der GmbH wurde die Mutter des Klägers (M) bestellt. Die GmbH wurde im Jahre 1998 wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen aus dem Handelsregister gelöscht.

2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) nahm die Kläger für rückständige Lohnsteuer, Kirchenlohnsteuer und Solidaritätszuschlag der GmbH nebst Säumniszuschlägen auf der Grundlage der §§ 69, 35 der Abgabenordnung (AO 1977) jeweils als Haftungsschuldner in Anspruch. In den Haftungsbescheiden vom Juni 1998 begründete das FA die Inhaftungnahme u.a. damit, dass die Kläger in dem Zeitraum, in dem die Abgabenrückstände fällig geworden sind (1991 bzw. 1993), als faktische Geschäftsführer der GmbH aufgetreten seien. Die nominell bestellte Geschäftsführerin M sei als "Strohfrau" eingesetzt gewesen; tatsächlich hätten aber die Kläger die Geschäfte der GmbH geführt. Dies ergebe sich aus folgenden Gesichtspunkten: M sei im Jahre 1915 geboren. Sie habe lediglich die Jahressteuererklärungen unterzeichnet und sei für das FA nie zu sprechen gewesen. Bei Telefonaten seien nur die Kläger Ansprechpartner gewesen. Auch hätten sich die für die GmbH tätig gewordenen Unternehmensberater ausschließlich auf die Kläger und deren Äußerungen bezogen. Ein Unternehmensberater sei anfangs mit einer von dem Kläger unterzeichneten Vollmacht aufgetreten. Schließlich habe der Vollziehungsbeamte in den Räumen der GmbH immer nur die Kläger angetroffen.

3 Im Übrigen wies das FA in den Haftungsbescheiden darauf hin, dass neben der Klägerin bzw. dem Kläger auch dem Kläger bzw. der Klägerin auf Grund der faktischen Geschäftsführung ein Haftungsbescheid gleichen Inhalts zugestellt worden sei. Die Einsprüche gegen die Haftungsbescheide blieben erfolglos. Die Einspruchsentscheidungen des FA ergingen ohne weitere Ausführungen zur Inanspruchnahme der Kläger, da die Kläger ihre Einsprüche nicht begründet hatten.

4 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, 202 veröffentlichten Gründen statt.

5 Mit der Revision macht das FA die Verletzung formellen und materiellen Rechts geltend. Es trägt u.a. vor, das FG habe einen Beweisantrag übergangen, indem es die formal eingesetzte Geschäftsführerin nicht als Zeugin vernommen habe, obwohl dies von den Beteiligten beantragt worden sei. M hätte bestätigen können, dass sie für die GmbH nicht tätig geworden sei. Dem FG sei darin zuzustimmen, dass ein Haftungsbescheid ohne Ermessenserwägungen rechtswidrig ist. Ein derartiger Mangel könne jedoch nach § 126 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 AO 1977 dadurch geheilt werden, dass die Begründung bis zum Abschluss des finanzgerichtlichen Verfahrens nachgeholt wird. Die Frage, ob § 102 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als speziellere Norm dem § 126

Abs. 2 AO 1977 vorgeht und demnach Ermessenserwägungen bis zum Abschluss des finanzgerichtlichen Verfahrens lediglich ergänzt werden dürfen, könne im Streitfall offen bleiben. Die angefochtenen Haftungsbescheide enthielten jedenfalls ausdrücklich Ausführungen zur Haftungsinanspruchnahme. Wenn nun in der Klageinstanz die Ermessensausübung weiter erläutert werde, sei dies der klassische Fall einer Ergänzung der Ermessenserwägungen. Eine Ergänzung sei hier auch zulässig, da eine Benachteiligung der Kläger in ihrer Rechtsverfolgung nicht erkennbar sei und der angefochtene Bescheid durch die Ergänzung in seinem Wesen nicht verändert werde.

- 6 Das FA beantragt,  
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Kläger beantragen,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Sie beziehen sich im Wesentlichen auf die Gründe der Vorentscheidung und tragen ergänzend vor, nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 9. August 2002 VI R 41/96 (BFHE 200, 200, BStBl II 2003, 160 [BFH 10.10.2002 - VI R 13/01] ) müsse die Finanzbehörde in Haftungsfällen spätestens in der Einspruchsentscheidung die Gründe ihrer Entscheidung abschließend darstellen. Dies gelte insbesondere auch für das Auswahlermessen.
- 9 **II.**  
Die Revision des FA ist unbegründet und war daher zurückzuweisen ( § 126 Abs. 2 FGO ). Die streitbefangenen Haftungsbescheide sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten ( § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO ). Die Vorinstanz hat zu Recht erkannt, dass das FA sein Ermessen ( § 191 Abs. 1 i.V.m. § 5 AO 1977) nicht ordnungsgemäß ausgeübt hat.
- 10 **1.**  
a)  
Das FA hat die Kläger als faktische Geschäftsführer der inzwischen wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen im Handelsregister gelöschten GmbH wegen Nichtabführung von Lohnsteuer, Kirchenlohnsteuer und Solidaritätszuschlag der GmbH nebst Säumniszuschlägen nach § 69 i.V.m. § 35 AO 1977 als Haftungsschuldner in Anspruch genommen. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist die Entscheidung über die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners zweigliedrig (vgl. BFH-Urteil vom 13. April 1978 V R 109/75 , BFHE 125, 126, BStBl II 1978, 508, und Senatsurteil vom 4. Oktober 1988 VII R 53/85, BFH/NV 1989, 274, 275). Das FA hat zunächst zu prüfen, ob in der Person oder den Personen, die es heranziehen will, die tatbestandlichen Voraussetzungen der Haftungsvorschrift erfüllt sind. Dabei handelt es sich um eine vom Gericht in vollem Umfang überprüfbare Rechtsentscheidung. Daran schließt sich die nach § 191 Abs. 1 AO 1977 zu treffende Ermessensentscheidung des FA an, ob und wen es als Haftenden in Anspruch nehmen will. Diese auf der zweiten Stufe zu treffende Entscheidung ist gerichtlich nur im Rahmen des § 102 Satz 1 FGO auf Ermessensfehler (Ermessensüberschreitung, Ermessensfehlgebrauch) überprüfbar.
- 11 Das FG hat im Streitfall bei der Überprüfung der angefochtenen Haftungsbescheide die vom FA getroffene Rechtsentscheidung, dass die Kläger als faktische Geschäftsführer der GmbH den Haftungstatbestand des § 69 i.V.m. § 35 AO 1977 erfüllt hätten, in Zweifel gezogen. Es konnte jedoch die Entscheidung darüber, ob im Streitfall die tatbestandlichen Voraussetzungen der Haftungsvorschriften erfüllt sind, letztlich offen lassen. Zu Recht hat die Vorinstanz die Haftungsbescheide in der Form der Einspruchsentscheidungen insgesamt aufgehoben, weil aus den Haftungsbescheiden nicht ersichtlich ist, dass das FA sein (Auswahl-)Ermessen ordnungsgemäß ausgeübt hat. Eine Begründung hinsichtlich der ebenfalls in Betracht kommenden

Haftungsinanspruchnahme der als Geschäftsführerin eingetragenen M enthalten die Haftungsbescheide in der Form der Einspruchsentscheidungen nicht.

12 b)

Wie das FG zutreffend ausgeführt hat, kommt neben einer Haftung der faktischen Geschäftsführer gemäß § 69 i.V.m. § 35 AO 1977 auch eine Inanspruchnahme der nominell bestellten Geschäftsführerin gemäß § 69 i.V.m. § 34 AO 1977 in Betracht.

13 Nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats stellt die Nichtabführung einzubehaltender und anzumeldender Lohnsteuer, Kirchenlohnsteuer sowie des Solidaritätszuschlags zu den gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten ( § 38 Abs. 3 , § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) regelmäßig eine --wenn nicht vorsätzliche-- zumindest grob fahrlässige Verletzung der Pflichten eines GmbH-Geschäftsführers i.S. der §§ 34 , 69 AO 1977 dar (so z.B. Senatsurteil vom 29. Mai 1990 VII R 81/89 , BFH/NV 1991, 283). Zahlungsschwierigkeiten oder Zahlungsunfähigkeit der GmbH ändern nach dieser Rechtsprechung weder etwas an jener Pflicht des GmbH-Geschäftsführers, noch schließen sie sein Verschulden bei Nichterfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH aus (Senatsbeschluss vom 21. Dezember 1998 VII B 175/98 , BFH/NV 1999, 745, m.w.N.). Vielmehr ergibt sich die Haftung schon aus der nominellen Bestellung zum Geschäftsführer und ohne Rücksicht darauf, ob die Geschäftsführung auch tatsächlich ausgeübt werden kann und ob sie ausgeübt werden soll (vgl. Klein/Rüsken, Abgabenordnung, 8. Aufl., § 69 Rz. 56, m.w.N.). Der GmbH-Geschäftsführer kann sich nicht damit entschuldigen, dass er von der ordnungsgemäßen Führung der Geschäfte fern gehalten wird und die Geschäfte tatsächlich von einem anderen geführt worden sind. Auch eine lediglich nominell zum Geschäftsführer bestellte Person könnte sich nicht damit entlasten, dass sie keine Möglichkeit gehabt habe, ihre rechtliche Stellung als Geschäftsführer innerhalb der Gesellschaft zu verwirklichen und die steuerlichen Verpflichtungen zu erfüllen. Ist der Geschäftsführer nicht in der Lage, sich innerhalb der Gesellschaft durchzusetzen und seiner Rechtsstellung gemäß zu handeln, so muss er als Geschäftsführer zurücktreten und darf nicht im Rechtsverkehr den Eindruck erwecken, als sorge er für die ordnungsgemäße Abwicklung der Geschäfte (vgl. Senatsurteile vom 16. Juli 1985 VII R 185/82 , BFH/NV 1987, 210, und vom 23. März 1993 VII R 38/92 , BFHE 171, 10 [BFH 23.03.1993 - VII R 38/92] , BStBl II 1993, 581, m.w.N.).

14 Nach diesen Grundsätzen kommt eine Inanspruchnahme der M allein aus dem Umstand, dass sie in den streitgegenständlichen Zeiträumen nominell bestellte Geschäftsführerin der GmbH war und für die Anmeldung und Abführung der fälligen Abgaben Sorge zu tragen hatte, neben einer Haftung der faktischen Geschäftsführer in Betracht. Auch wenn M --wie das FA meint-- lediglich als "Strohfrau" anzusehen sein sollte und die Kläger die tatsächliche Geschäftsführung ausgeübt haben sollten, wäre sie nicht von vorneherein von der Inhaftungnahme ausgeschlossen (vgl. Senatsbeschluss vom 13. Februar 1996 VII B 245/95 , BFH/NV 1996, 657). Vielmehr haftet sie gemäß § 44 Abs. 1 AO 1977 zusammen mit den in Anspruch genommenen Klägern gegenüber der Finanzbehörde als Gesamtschuldnerin (vgl. BFH-Urteil in BFHE 200, 200, BStBl II 2003, 160 [BFH 10.10.2002 - VI R 13/01] ).

15 c)

Danach musste das FA in seine Ermessenserwägungen auch die mögliche Inanspruchnahme der formell bestellten Geschäftsführerin einbeziehen.

16 Wegen der Befugnis und Verpflichtung des Gerichts zur Überprüfung behördlicher Ermessensentscheidungen, die dem Gericht keinen Raum für eigene Ermessenserwägungen lassen ( § 102 Satz 1 FGO ), muss die Ermessensentscheidung der Verwaltung im Haftungsbescheid begründet werden (vgl. § 121 Abs. 1 AO 1977). Dabei müssen die bei der Ausübung des Verwaltungsermessens angestellten Erwägungen --die Abwägung des Für und Wider der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners-- aus der Entscheidung erkennbar sein (Senatsurteile vom 3. Februar 1981 VII R 86/78 , BFHE 133, 1, BStBl II 1981, 493, und vom 30. April 1987 VII R 48/84 , BFHE 149, 511, BStBl II 1988, 170). Die Behörde muss insbesondere zum

Ausdruck bringen, warum sie den Haftungsschuldner anstatt des Steuerschuldners oder an Stelle anderer ebenfalls für die Haftung in Betracht kommender Personen in Anspruch nimmt --Auswahlermessens-- (vgl. Senatsurteil vom 29. September 1987 VII R 54/84 , BFHE 151, 111, BStBl II 1988, 176).

- 17** Das FA hat in den angefochtenen Haftungsbescheiden i.d.F. der Einspruchsentscheidungen nicht begründet, warum es nur die Kläger als faktische Geschäftsführer anstatt der nominell bestellten Geschäftsführerin in Anspruch genommen hat (Ermessensunterschreitung). Zur hinreichenden Darlegung des Auswahlermessens genügt es zwar, wenn sich aus dem Bescheid ergibt, dass neben dem Betroffenen andere Haftungsschuldner in Anspruch genommen worden sind (Senatsurteil vom 22. September 1992 VII R 73-74/91 , BFH/NV 1993, 215) oder --wenn sie gleichrangig nebeneinander stehen-- dass sie in Anspruch genommen werden könnten. In die Ermessenserwägungen sind dabei sämtliche Personen einzubeziehen, die nach den Haftungs Vorschriften für dieselben Steuern haften. § 191 Abs. 1 AO 1977 als eine allgemeine den Erlass von Haftungsbescheiden regelnde Verfahrensvorschrift betrifft nämlich alle Haftungs Vorschriften, wobei unter den einzelnen Haftungstatbeständen grundsätzlich keine Rangordnung besteht (BFH-Urteil in BFHE 200, 200, BStBl II 2003, 160 [BFH 10.10.2002 - VI R 13/01] , m.w.N.).
- 18** Aus der Begründung der Haftungsbescheide ist nicht ersichtlich, dass das FA die formelle Geschäftsführerin in seine Ermessenserwägungen einbezogen hat. Zwar könnte eine Darlegung der Beweggründe des FA, warum aus seiner Sicht eine Inanspruchnahme der nominell bestellten Geschäftsführerin neben den faktischen Geschäftsführern nicht in Frage kam, darin gesehen werden, dass das FA die nominell bestellte Geschäftsführerin im Rahmen der Begründung der faktischen Geschäftsführerstellung der Kläger als "Strohfrau" bezeichnet hat. Damit ist jedoch die Ausübung des gebotenen Auswahlermessens der Behörde nicht deutlich gemacht worden. Es fehlt jegliche Aussage dazu, dass aus der Sicht des FA eine mögliche Inanspruchnahme der nominell bestellten Geschäftsführerin tatsächlich in Betracht gezogen wurde. Die Aussage des FA in den Haftungsbescheiden, "dass aus mehreren --ausgeführten-- Gründen zu folgern sei, dass Frau M als 'Strohfrau' eingesetzt war und tatsächlich Sie und Ihre Frau die Geschäfte der GmbH führten", lässt vielmehr darauf schließen, dass das FA Ermessenserwägungen hinsichtlich einer Inanspruchnahme auch der M gar nicht für erforderlich hielt. Auch daraus, dass die M in den Haftungsbescheiden als Geschäftsführerin der GmbH aufgeführt worden ist, ist nicht erkennbar, dass dem FA die mögliche Inanspruchnahme der M bewusst war und dass es bei seiner Ermessensentscheidung, wen es hinsichtlich der fälligen Abgaben der GmbH in Haftung nehmen wollte, diese Möglichkeit überhaupt in Betracht gezogen hat. Der Senat pflichtet daher der Vorinstanz bei, dass es den Haftungsbescheiden an einer nachvollziehbaren Darstellung der Ermessenserwägungen, die zur Inanspruchnahme (nur) der Kläger geführt haben, fehlt und deshalb nicht auszuschließen ist, dass das FA in seine Auswahl nicht einbezogen hat, dass neben den Klägern als faktischen Geschäftsführern i.S. der §§ 69 i.V.m. 35 AO 1977 auch die nominell bestellte Geschäftsführerin gemäß §§ 69 i.V.m. 34 AO 1977 hätte in Anspruch genommen werden können.
- 19** Eine besondere Begründung des Auswahlermessens könnte entbehrlich sein, wenn andere Personen als der Inanspruchgenommene als Haftungsschuldner nicht in Betracht kommen (vgl. Klein/Rüsken, a.a.O., § 191 Rz. 70). Diese Einschränkung der Begründungspflicht gilt jedoch nur dann, wenn erkennbar ist, dass das FA eine entsprechende Ermessensentscheidung getroffen hat. Daran fehlt es hier. Wie oben ausgeführt, lassen die Haftungsbescheide nicht erkennen, dass das FA die Möglichkeit einer Haftungsinanspruchnahme der M neben den Klägern in Betracht gezogen hat.
- 20** 2.
- Die in der mündlichen Verhandlung von dem Vertreter des FA abgegebene Erklärung, die nominell bestellte Geschäftsführerin sollte nicht in Anspruch genommen werden, weil sie lediglich als Strohfrau anzusehen sei, war verspätet. Sie kann deshalb nicht mehr berücksichtigt werden.
- 21** a)

Nach § 102 Satz 2 FGO i.d.F. des Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2001 --StÄndG 2001--) vom 20. Dezember 2001 (BGBl. 2001, 3794, BStBl I 2002, 4) kann die Finanzbehörde ihre Ermessenserwägungen hinsichtlich des Verwaltungsaktes bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens ergänzen. Mit der durch das StÄndG 2001 zum 23. Dezember 2001 eingefügten Neuregelung wurde die Vorschrift des § 102 FGO an § 114 Satz 2 der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO), welcher bereits zum 1. Januar 1997 in Kraft getreten ist, angeglichen (vgl. BTDrucks 14/6877, 31). Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG) setzt jene Vorschrift voraus, dass bereits vorher, bei der behördlichen Entscheidung, schon "Ermessenserwägungen hinsichtlich des Verwaltungsaktes" angestellt worden sind, das Ermessen also betätigt worden ist. § 114 Satz 2 VwGO schaffe die prozessualen Voraussetzungen lediglich dafür, dass defizitäre Ermessenserwägungen ergänzt werden, nicht hingegen, dass das Ermessen erstmals ausgeübt oder die Gründe einer Ermessensausübung (komplett oder doch in ihrem Wesensgehalt) ausgewechselt werden (BVerwG-Beschluss vom 14. Januar 1999 6 B 133.98, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1999, 2912; vgl. auch Kopp/ Schenke, Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar, 13. Aufl., § 114 Rz. 50). Der erkennende Senat schließt sich für die Auslegung des § 102 Satz 2 FGO dieser Rechtsprechung an.

**22** Demnach gestattet die Vorschrift des § 102 Satz 2 FGO es der Finanzbehörde nur, bereits an- oder dargestellte Ermessenserwägungen zu vertiefen, zu verbreitern oder zu verdeutlichen. Nicht dagegen ist sie befugt, Ermessenserwägungen im finanzgerichtlichen Verfahren erstmals anzustellen, die Ermessensgründe auszuwechseln oder vollständig nachzuholen (so auch Urteile des FG Münster vom 3. September 2002 7 K 1547/02 AO, EFG 2002, 1028; des FG Baden-Württemberg vom 17. September 2002 4 K 495/01, EFG 2003, 64; des FG Düsseldorf vom 20. Januar 2003 17 K 6995/96 H (L), juris; des FG Rheinland-Pfalz vom 24. Februar 2003 5 K 2441/01, EFG 2003, 823; des FG Hamburg vom 7. August 2003 VII 124/00, EFG 2004, 74; Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 5. Aufl., § 102 Rz. 20; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 102 FGO Rz. 67; von Wedel in Schwarz, Finanzgerichtsordnung, 2. Aufl., § 102 Rz. 52; Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 16. Aufl., § 102 FGO Tz. 12). Eine Heilung der behördlichen Entscheidung bei fehlerhaftem Entschließungs- oder Auswahlmessen, Über- oder Unterschreitung des Ermessens sowie bei erheblichen Mängeln in der Sachverhaltsermittlung ist im Wege einer Ergänzung nach § 102 Satz 2 FGO nicht möglich.

**23** Für eine derartige Auslegung des § 102 Satz 2 FGO sprechen auch Wortlaut und Entstehungsgeschichte dieser Vorschrift. Nach dem Wort- und Sinnverständnis bedeutet "ergänzen" weder nachholen noch nachbessern, sondern vervollständigen oder hinzufügen (vgl. Duden, Das Bedeutungswörterbuch, 2. Aufl., S. 230). Dieses Verständnis entspricht auch der Entstehungsgeschichte. In der Gesetzesbegründung zu § 114 VwGO (BTDrucks 13/3993, 13), auf die die Gesetzesbegründung zu § 102 FGO verweist (BTDrucks 14/6877, 31) heißt es: "Ein (völliges) Auswechseln der bisherigen Begründung oder eine erstmalige Begründung der Ermessensentscheidung unterfällt nicht der neuen Regelung des § 114 Satz 2 VwGO." Schließlich würde bei einer extensiven Auslegung des Begriffs "ergänzen" das aus der Systematik der Ermessensentscheidung und ihrer eingeschränkten gerichtlichen Nachprüfbarkeit entwickelte Regelwerk der verschärften Begründungspflicht weitgehend funktionslos werden. Angesichts der weit gehenden Spielräume, die der Finanzbehörde bei Ermessensentscheidungen zugestanden werden, ist, zumal das Verbot ersetzender richterlicher Ermessensausübung weiter besteht, die Einhaltung des für sie entwickelten Regelwerks für den Rechtsschutz und den Rechtsfrieden unverzichtbar.

**24** b)

Im Streitfall enthalten --wie ausgeführt-- weder die angefochtenen Haftungsbescheide noch die ihnen folgenden Einspruchsentscheidungen Ausführungen, aus denen erkennbar wird, dass das FA eine Inhaftungnahme der nominell bestellten Geschäftsführerin in Erwägung gezogen hat und sich der Auswahlmöglichkeit bewusst gewesen ist. Mithin geht auch aus den behördlichen Entscheidungen in keiner Weise hervor, dass das FA seine Entscheidung unter Beachtung seines

Auswahlermessens getroffen hat. Dieses Defizit kann im finanzgerichtlichen Verfahren von der Finanzbehörde nicht geheilt werden. Bei der vom FA erstmals in der mündlichen Verhandlung vor dem FG abgegebenen Erklärung, dass die formelle Geschäftsführerin überhaupt nicht in Haftung genommen werden soll, handelt es sich nicht nur um eine Ergänzung der Ermessenserwägungen i.S. des § 102 Satz 2 FGO, sondern um deren nicht zulässige Nachholung.

**25 3.**

Die fehlende Ausübung des Auswahlermessens kann auch nicht gemäß § 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO 1977 geheilt werden. Unabhängig von der Frage, in welchem Verhältnis die vorgenannte Vorschrift zu § 102 Satz 2 FGO steht, findet § 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO 1977 im Streitfall schon deswegen keine Anwendung, weil die angefochtenen Haftungsbescheide wegen der mangelnden Ausübung des Auswahlermessens rechtswidrig sind. Eine fehlende Ermessensausübung stellt jedoch nicht nur einen Begründungsmangel i.S. des § 126 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977 dar.

**26 4.**

Die Revision bleibt schließlich auch ohne Erfolg, wenn sie rügt, das angefochtene Urteil leide an einem Verfahrensmangel (§ 118 Abs. 3 Satz 1 FGO). Die erhobene Rüge, das FG habe seine Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 Abs. 1 FGO verletzt, indem es die nominell bestellte Geschäftsführerin nicht gehört habe, ist nicht schlüssig begründet. Wird geltend gemacht, das FG habe einen Beweisantrag übergangen, so muss genau angegeben werden, welche Tatsachen das FG mit welchen Beweismitteln noch hätte aufklären sollen, in welcher Weise dies beantragt worden ist oder weshalb es der Aufklärung bedurft hätte, obwohl sie der Beteiligte selbst nicht für notwendig gehalten hat; schließlich, welches genaue Ergebnis die Beweiserhebung hätte erwarten lassen und inwiefern dieses zu einer anderen Entscheidung des FG hätte führen können (ständige Rechtsprechung, s. Nachweise in Gräber/Ruban, a.a.O., § 120 Rz. 69). Die Revision macht dazu lediglich geltend, dass die als Zeugin benannte M Erklärungen über ihre und die Tätigkeit der Kläger, aus der sich die faktische Geschäftsführung ergeben hätte, hätte abgeben können.

**27** Insoweit hat das FG nicht gegen seine Sachaufklärungspflicht verstoßen. Aufhebungsgrund für die angefochtenen Haftungsbescheide im Urteil der Vorinstanz war alleine die fehlende Ausübung des Auswahlermessens seitens des FA. Auf die Frage, ob die Kläger faktische Geschäftsführer der GmbH waren, zu deren Klärung die nominell bestellte Geschäftsführerin hätte beitragen sollen, kam es aus der materiell-rechtlichen Sicht des FG nicht an. Das angebotene Beweismittel war daher für die Vorentscheidung unerheblich.

---

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.