



Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesfinanzhof, Beschluss vom 14.12.2022 – X R 19/21: Das BMF wird zum Verfahrensbeitritt aufgefordert, da grundlegend entschieden werden soll, ob und wenn ja unter welchen Voraussetzungen ein äußerer Betriebsvergleich in Gestalt einer Schätzung anhand der Richtsätze der amtlichen Sammlung des BMF zulässig ist.

Sachverhalt:

Der Kläger betrieb in den Streitjahren 2013 und 2014 in einer Großstadt eine Diskothek. Im Rahmen einer Außenprüfung beanstandete der Prüfer die Kassen- und Buchführung als formell mangelhaft. Er verprobte die Getränkeumsätze und ermittelte einen Rohgewinnaufschlagsatz von knapp unter 400 %. Dieser wich erheblich von den erklärten Aufschlagsätzen ab.

Der Prüfer ging deshalb davon aus, dass der Kläger die Betriebseinnahmen nicht vollständig erklärt habe. Er schätzte auf Basis des errechneten Aufschlagsatzes von rund 400 % bei den Getränkeverkäufen Netto-Einnahmen in Höhe von 417 T € für 2013 und 247 T € für 2014 sowie weitere Pauschalbeträge bei den Erlösen aus Eintrittsgeldern und Garderobendienstleistungen hinzu. Das Einspruchsverfahren gegen die Änderungsbescheide des FA blieb erfolglos.

Auch das FG ging im anschließenden Klageverfahren von einer Schätzungsbefugnis aus. Es beanstandete aber sowohl

die Schätzungsmethode als auch das Schätzungsergebnis. Es nahm eine eigene Schätzung vor. Dabei orientierte es sich mit einem Rohgewinnaufschlagsatz von 300 % zum einen an der vom BMF veröffentlichten Richtsatzsammlung, die für Gastronomiebetriebe in den Streitjahren Rohgewinnaufschlagsätze zwischen 186 % und 400 % ausweist sowie einen Mittelwert von 257 %. Zum anderen stützte es sich auf einen nur für den Dienstgebrauch erstellten Bericht der Finanzverwaltung NRW aus 2017 über Betriebsprüfungen bei Diskotheken, der für Diskotheken einen Rohgewinnaufschlagsatz zwischen 280 und 600 % aufwies. Das FG minderte die Hinzuschätzungen durch den niedrigeren Rohgewinnaufschlagsatz auf 252 T € und 115 T €. Die weiteren Hinzuschätzungen hob es wegen Unplausibilität vollständig auf.

Der BFH kassierte das Urteil im ersten Durchgang zunächst wegen eines Verfahrensfehlers. Dem Kläger war der für den Dienstgebrauch erstellte Erfahrungsbericht der Finanzverwaltung nicht zur Verfügung gestellt worden, obwohl

das Finanzgericht seine Berechnungen ausweislich der Begründung auch hierauf stützte. Das FG bestätigte im zweiten Durchlauf nochmals sein bisheriges Ergebnis. Es griff zur Begründung aber nur noch auf die Richtsatzsammlung des BMF zurück. Der Kläger legte die anhängige Revision ein.

Entscheidungsgründe:

Der BFH hat das BMF gemäß § 122 Abs. 2 S. 3 FGO zum Verfahrensbeitritt aufgefordert, da das vorliegende Revisionsverfahren zur Beantwortung der grundsätzlichen Frage genutzt werden soll, ob eine Schätzung anhand der amtlichen Richtsatzsammlung des BMF zulässig ist.

Die Schätzungsbefugnis ist zwischen den Beteiligten im Revisionsverfahren nicht mehr streitig. Es geht nur um die Höhe der Schätzung. Gemäß § 162 Abs. 1 S. 2 AO müssen bei einer Schätzung alle Umstände berücksichtigt werden, die für die Bemessung der Höhe von Bedeutung sind. Das Ergebnis der Schätzung muss schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein.

Das Finanzamt ist bei der Durchführung der Schätzung grundsätzlich in der Wahl der Methode frei. Der Steuerpflichtige hat keinen Anspruch auf die Anwendung einer bestimmten Methode. Es besteht zudem keine Pflicht des Finanzamtes, das aufgrund einer Schätzungsmethode gewonnene Ergebnis noch durch die Anwendung einer weiteren Methode zu überprüfen.

Die Auswahl der Methode ist aber durch den für die Ausübung pflichtgemäßen Ermessens geltenden Verhältnismäßigkeitsgrundsatz eingeschränkt. Ermessensleitend ist dabei das Ziel der Schätzung, die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so zu bestimmen, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahe kommen. Ist eine bestimmte Schätzungsmethode hierfür geeigneter als eine andere, ist sie vorzugswürdig.

Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen durch einen äußeren Betriebsvergleich anhand der aus der amtlichen Richtsatzsammlung des BMF zu entnehmenden Richtsätze wird bislang von der Rechtsprechung als grundsätzlich anerkannte Schätzungsmethode eingeordnet. Die amtlichen Richtsätze stellen zwar keine Rechtsnorm dar, sind aber ein anerkanntes Hilfsmittel der Verprobung und Schätzung der Umsätze und Gewinne.

Das Finanzamt muss grundsätzlich die Schätzungsgrundlagen in einer Art und Weise darlegen, dass ihre Nachprüfung und insbesondere eine Schlüssigsigkeitsprüfung des zahlenmäßigen Ergebnisses der Schätzung möglich sind. Hierzu müssen sowohl die Kalkulationsgrundlage – also die spezifischen Daten, auf denen die Schätzung basiert – als auch die Ergebnisse der Kalkulation sowie die Ermittlungen, die zu diesen Ergebnissen geführt haben, offengelegt werden.

In Anbetracht der steuerrechtlichen, aber auch steuerstrafrechtlich hohen praktischen Bedeutung der Verprobung und Schätzung von Besteuerungsgrundlagen anhand der amtlichen Richtsatzsammlung besteht richterlicher Klärungsbedarf über das Zustandekommen der einzelnen Richtsätze und der potentiellen, statistischen Unzulänglichkeiten.

Es stellt sich damit vor allem die Frage, wie es dem Steuerpflichtigen zukünftig ermöglicht werden kann, das Ergebnis einer Schätzung auf der Grundlage der amtlichen Richtsatzsammlung nachzuvollziehen und zu überprüfen. Aus Sicht der BFH-Richter ist im weiteren Verfahren deshalb insbesondere zu klären:

- ▶ welche Einzeldaten mit welchem Gewicht in die Ermittlung der Richtsätze der jeweiligen Gewerbeklasse einfließen, wie die Repräsentativität der Daten sichergestellt wird und ob es Einzeldaten gibt, die von vornherein ausgeschlossen werden;
- ▶ ob die regional zum Teil erheblich unterschiedliche Höhe fixer Betriebskosten (insbesondere Raum- und Personalkosten) der Festlegung bundeseinheitlicher Richtsätze entgegensteht;
- ▶ weshalb die Ergebnisse von Außenprüfungen bei sog. Verlustbetrieben unberücksichtigt bleiben, obwohl auch solche Betriebe grundsätzlich einen positiven Rohgewinnaufschlagsatz ausweisen;
- ▶ ob ganz oder teilweise erfolgreiche Rechtsbehelfe des Steuerpflichtigen gegen die auf eine Außenprüfung ergangenen Steuerbescheide Eingang in die Richtsatzsammlung finden.

Praxishinweis:

Das vorliegende Verfahren und die zu erwartende Entscheidung des BFH hat eine erhebliche praktische Bedeutung im Bereich der steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Schätzfälle. Der BFH wird sich ausweislich der vorliegenden Beschlussbegründung tiefgehend mit den statistischen Grundlagen der amtlichen Richtsatzsammlung auseinandersetzen und diese auf ihre Anwendbarkeit und Geeignetheit als Basis für Hinzuschätzungen überprüfen. Diese kritische Auseinandersetzung mit einem vielfach eingesetzten Instrument im Bereich der Schätzung ist angesichts der umfangreichen, fundiert hergeleiteten Kritik in der Literatur uneingeschränkt zu begrüßen.

Die Schätzung aufgrund eines äußeren Betriebsvergleichs anhand der Rohgewinnaufschlagsätze der Richtsatzsammlung wird sowohl bei der Betriebsprüfung als auch bei der Steuerfahndung extensiv eingesetzt, wenn Buchführungsmängel formel-

ler und materieller Art in Prüfungen festgestellt werden. Diese Vorgehensweise erscheint in einigen Fällen als zu schematische, ungeeignete Methode, die zu unzutreffenden, wirtschaftlich nicht plausiblen und damit letztlich unmöglich zu erwirtschaftenden Mehrgewinnen führt. In derartigen Fällen entsteht bei pauschalen (Hinzu-)Schätzungen anhand der Richtsätze gelegentlich der Eindruck, dass aufgrund der vermeintlich statistischen Absicherung der Sammlung die Besonderheiten des jeweiligen Betriebes nicht ausreichend berücksichtigt werden, obwohl hierauf durch Berater und Mandant nachdrücklich und mit konkretem Vortrag hingewiesen wurde.

Zudem erscheinen die Aufteilung in die Gewerbeklassen der Richtsatzsammlung erheblich vereinfachend und die Klassen viel zu weitreichend zusammengefasst. Dies belegt beispielsweise der vorliegende Fall einer Diskothek, die nicht mit einer Gaststätte mit Speisenangebot vergleichbar sein dürfte, aber mit dieser in einer Gewerbeklasse zusammengefasst wird. Gleiches gilt beispielsweise auch für einen Metzgereibetrieb, der nicht schlachtet und Wurstwaren herstellt, sondern seine Waren nur noch fertig produziert von einem Großhändler bezieht. Er ist damit kein Produktionsbetrieb im engeren Sinne, sondern ein Händler mit erfahrungsgemäß deutlich geringeren Gewinnspannen. Es bleibt aber bei einer Schätzung anhand der Richtsätze unklar, ob und wie die Verteilung dieser unterschiedlichen Vertriebsansätze in der zugrunde liegenden Vergleichsgruppe abgebildet wird. Dies erschwert die konkrete Auseinandersetzung mit dem gefundenen Schätzungsergebnis aufgrund der Richtsatzsammlung.

Auch wenn Berater und Mandant die Besonderheiten des geprüften Unternehmens in die Diskussion um die Höhe der (Hinzu-)Schätzung anhand der Richtsatzsammlung einbringen und hiermit Gehör finden, kann die konkrete Auswirkung dieser Besonderheiten im Vergleich zu den in die Richtsatzsammlung eingeflossenen Unternehmensdaten nur schwer eingeschätzt werden. Es lässt sich ohne genaue Kenntnis der Datengrundlage der Richtsatzsammlung nicht ansatzweise beurteilen, inwieweit abweichende Rahmenbedingungen sich auswirken kön-

nen und mit welchem „mathematischen Hebel“ sich diese auf die veröffentlichten Rohgewinnaufschlagsätze auswirken würden, die den äußeren Rahmen für die Schätzung vorgeben sollen. Diese Unkenntnis des statistischen Datenmaterials erschwert es erheblich, die Argumentation anhand der tatsächlichen Verhältnisse auf diese konkreten Vergleichszahlen zu beziehen und dazu im Einzelnen vorzutragen. Eine sachgerechte Bestimmung eines der Realität am nächsten kommenden Ergebnisses, wie es der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Rahmen der Wahrscheinlichkeitserwägungen erfordert, kann erheblich erleichtert werden, wenn konkret und nachvollziehbar offengelegt wird, welche Einzeldaten mit welchem Gewicht Eingang in die Richtsätze gefunden haben.

Der Berater sollte in geeigneten Fällen, in denen zu hohe, unplausible Beträge nach Richtsätzen geschätzt wurden, dafür sorgen, dass aufgrund des anhängigen Verfahrens keine Bestandskraft eintritt. Dies gilt ebenso, wenn die steuerlichen Schätzungen im Steuerstrafverfahren übernommen wurden und dort ebenfalls – möglicherweise trotz pauschaler Sicherheitsabschläge – zu einem nicht akzeptablen Ergebnis geführt haben.

Exkurs:

Im ersten Durchgang hatte der Bundesfinanzhof bereits entschieden, dass der Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt ist, wenn das Finanzgericht auf ein verwaltungswirtschaftliches Fachinformationssystem zurückgreift, ohne zuvor die hieraus

entnommenen Erkenntnisse dem Kläger zugänglich zu machen (BFH, Beschluss vom 28.05.2020 – X B 12/20).

Diese Entscheidung kann genutzt werden, sobald ein steuerliches Ergebnis mit verwaltungsinternen Informationen begründet wird oder diese in Auswertungen und Berechnungen einfließen. Diese sind dem Steuerpflichtigen und seinem Berater zugänglich zu machen und offenzulegen. Dieses Informationsverlangen kann spätestens durch Akteneinsicht im Klageverfahren (vorher gestützt auf § 364 AO) sowie im Steuerstrafverfahren über die uneingeschränkte Akteneinsicht des Verteidigers durchgesetzt werden.

2 Bundesfinanzhof, Beschluss vom 15.11.2022 – VII R 23/19: Der Geschäftsführer einer GmbH kann sich gegenüber einer Haftungsinanspruchnahme nicht darauf berufen, dass er aufgrund seiner persönlichen Fähigkeiten nicht in der Lage gewesen ist, 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.

Sachverhalt:

Der Kläger war zwischen 2002 und 2012 alleiniger Geschäftsführer und Gesellschafter mit einem 90%-Anteil an einer GmbH. Sein Sohn hatte als Prokurist die faktische Geschäftsführung inne. Die übrigen 10 % der Gesellschaftsanteile hielt der Enkel des Klägers, der auch ab 2012 die Geschäftsführung übernahm.

Im Rahmen einer Steuerfahndungsbefragung ab 2010 kam heraus, dass der Kläger es zumindest geduldet hatte, dass sein Sohn Rechnungen nicht existierender Unternehmen bei der GmbH eingebucht und hierdurch zwischen 2007 bis 2011 Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer verkürzt hatte. Die Rechnungen waren nicht leistungshin- terlegt.

Das FA erließ daraufhin Änderungsbescheide, gegen die der Enkel des Klägers keine Einsprüche einlegte, nachdem er die Geschäftsführung übernommen hatte. Das gegen den Kläger eingeleitete Steuerstrafverfahren wurde gemäß § 153a StPO gegen Zahlung einer Geldauflage eingestellt. Der Sohn des Klägers wurde zu einer Freiheitsstrafe verurteilt. Er hatte im Strafverfahren eingeräumt, dass es sich bei den Rech-

nungen um Scheinrechnungen handelte.

Über das Vermögen der GmbH wurde das Insolvenzverfahren eröffnet. Das Finanzamt nahm daraufhin den Kläger neben seinem Sohn und dem Enkel wegen Steuerschulden der GmbH für den Zeitraum 31.10.2005 bis zum 23.04.2012 gemäß §§ 191, 69, 71, 370 AO in Haftung.

Der Kläger legte gegen den Haftungsbescheid Einspruch ein. Das Finanzamt reduzierte die Haftungssumme aufgrund einer nunmehr geschätzten Haftungsquote von 82 % und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. Klage und Revision blieben erfolglos.

Entscheidungsgründe:

Gemäß § 191 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 AO kann, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet, durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Gemäß § 69 S. 1 AO, § 34 Abs. 1 S. 1 AO i. V. m. § 35 Abs. 1 S. 1 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.

Als Geschäftsführer der GmbH hatte der Kläger die Pflicht, die Steuererklärungen vollständig, richtig und rechtzeitig abzugeben 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 S. 2 AO). Diese Pflichten hat der Kläger verletzt.

Entgegen der Auffassung des Klägers entlastet ihn dabei nicht der Umstand, dass tatsächlich sein Sohn die Geschäfte der GmbH führte. 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 als Haftungsgrundlage nicht entgegen.

Die objektive Pflichtwidrigkeit seines Verhaltens indiziert sein Verschulden im Sinne des § 69 S. 1 AO. Der Geschäftsführer einer GmbH ist zwar nicht ver-

pflichtet, die steuerlichen Angelegenheiten der GmbH selbst zu erledigen. Er ist 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 kann regelmäßig als grob fahrlässige Pflichtverletzung eingestuft werden. Die Entscheidung, welche Überwachungsmaßnahmen von einem Geschäftsführer zu treffen sind, wenn er die Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten auf andere überträgt, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. An die Maßnahmen müssen dabei umso höhere Anforderungen gestellt werden, je weniger der Geschäftsführer sich ein auf Tatsachen gegründetes 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.

Auf das eigene Unvermögen, den Aufgaben eines Geschäftsführers nachzukommen, kann sich 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 irgend-

welchen Gründen nicht in der Lage ist, seinen Überwachungsaufgaben nachzukommen.

So kann der Geschäftsführer einer GmbH sich beispielsweise nicht damit entschuldigen, dass in Wirklichkeit der Ehepartner die Geschäftsführertätigkeit wahrgenommen habe. Dasselbe gilt für den Einwand, dass es sich bei dem nominell bestellten Geschäftsführer lediglich um einen „Strohmann“ gehandelt habe und die Geschäfte tatsächlich von einer anderen Person geführt worden seien.

Der Kläger hat im vorliegenden Fall pflichtwidrig gehandelt, da er seinem Sohn das Tagesgeschäft überlassen hat. Er hat sich um die Geschäftsführung nicht gekümmert und keine geeigneten Aufsichtsmaßnahmen ergriffen, mit denen er hätte sicherstellen können, dass die steuerlichen Pflichten der GmbH ordnungsgemäß erfüllt wurden. Der dem Kläger anzulastende Vorwurf liegt im Kern darin, dass er sich auf die Konstruktion einer faktischen Geschäftsführung eingelassen hat.

Praxishinweis:

Die vorliegende Entscheidung belegt nochmals, dass es für einen formellen Geschäftsführer oder Verantwortlichen nahezu unmöglich ist, sich damit zu exkulpieren, dass ein Dritter beispielsweise als faktischer Geschäftsführer verantwortlich war, er sich nicht um die Geschäfte gekümmert und auf eine ordnungsgemäße Aufgabenerfüllung vertraut habe. Dem wird man immer entgegenhalten können, dass dem formellen Geschäftsführer dann bereits die bloße Übernahme seiner Position unter diesen besonderen Rahmenbedingungen anzulasten ist. Auch wenn ein Geschäftsführer aufgrund seiner persönlichen Fähigkeiten tatsächlich nicht in der Lage ist, die Geschäfte zu führen, kann ihm der Vorwurf gemacht werden, dass er sich nicht auf eine Aufgabe hätte einlassen dürfen, die er nicht annähernd überblickt und verantwortlich ausfüllt. Gibt es aus Battersicht Hinweise auf eine derartige Konstellation, sollte der Mandant mit Nachdruck auf die virulenten Risiken hingewiesen werden.

Bei Insolvenz einer Gesellschaft mit Steuerschulden sollte der Berater inner-

halb der Mandatsverhältnisse stets die Drittwirkung einer Steuerfestsetzung gemäß § 166 AO im Hinblick auf eine drohende Haftungsanspruchnahme berücksichtigen und seinen Mandanten rechtzeitig vor Bestandskraft auf dieses ernst zu nehmende Risiko hinweisen. Ist die Steuer dem ursprünglichen Steuerpflichtigen gegenüber unanfechtbar festgesetzt, hat dies auch derjenige gegen sich gelten zu lassen, der in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten.

In Fällen drohender Haftung sollte deshalb stets geprüft werden, ob ein Rechtsbehelf gegen die originären Bescheide noch erfolgreich und damit zweckmäßig sein könnte. Bei Erfolgsaussichten sollte in den Fällen einer fehlenden Einspruchs- oder Klagebefugnis des Vertreters (§ 80 InsO) dennoch versucht werden, den Insolvenzverwalter von einem Rechtsbehelfsverfahren zu überzeugen, notfalls auf Kosten des Vertreters, für den eine spätere Haftungsanspruchnahme droht. Eine Ablehnung des Insolvenzverwalters mit der Folge der rechtlichen Unmöglichkeit, einen Einspruch oder eine Klage zu führen, sollte im Hinblick auf die Voraussetzungen des § 166 AO unbedingt schriftlich dokumentiert werden.

Besteht die Haftung dem Grunde nach, kann in geeigneten Fällen die Argumentation mit einer Haftungsquote nützen, um die Haftungshöhe zu begrenzen und den Fall möglicherweise doch noch einverständlich im Interesse des Mandanten zu erledigen. Einer derartigen Haftungsquote für Steuerschulden liegt der Grundsatz zugrunde, dass wenn die Zahlungsmittel nicht mehr genügen, um sämtliche Verpflichtungen zu erfüllen, grundsätzlich alle Gläubiger im gleichen Umfang befriedigt werden müssen. Die Haftung des Vertreters ist deshalb nach diesem Grundsatz generell auf die Quote begrenzt, die bei gleichmäßiger Verteilung hätte erfüllt werden müssen. Kann die Quote mangels Unterlagen oder Informationen vom Haftungsschuldner nicht mehr ermittelt werden, ist sie – wie der Bundesfinanzhof in der vorliegenden Entscheidung nochmals bestätigt hat – zu schätzen. Sie kann dann auch zum Gegenstand einer tatsächlichen Verständigung gemacht werden.

3 Bundesgerichtshof, Urteil vom 10.01.2023 – 1 StR 250/22: Für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Gesellschafterebene genügt es, wenn der Vorteil dem Gesellschafter nicht unmittelbar, sondern mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Nahestehend kann auch eine empfangende Kapitalgesellschaft sein, an der andere Gesellschafter beteiligt sind. Für eine verdeckte Gewinnausschüttung bedarf es dann aber der konkreten Feststellung eines Durchgriffs des Gesellschafters auf das Vermögen dieser empfangenden Gesellschaft.

Sachverhalt:

Der Angeklagte hatte 2005/2006 von seinen Eltern drei Gesellschaften übernommen, die in Deutschland verschiedene Hotels betrieben (sog. Stammhäuser). Ab 2009 baute der Angeklagte ein Firmengeflecht in Deutschland und der Schweiz auf, innerhalb dessen jede einzelne Gesellschaft zumindest faktisch von ihm geführt wurde, er aber nach außen nicht in Erscheinung trat. Formal hatten Dritte die jeweiligen Organstellungen inne. Er unterhielt im Tatzeitraum Wohnsitze in Spanien und Deutschland, hatte sich aber als in die Schweiz verzogen abgemeldet, wo er tatsächlich nicht wohnte.

Zur Verlagerung der durch die Hotelbetreibergesellschaften erzielten Gewinne in die Schweiz gründete er zunächst die schweizerische H-AG. Er soll bis 2013 wirtschaftlich Berechtigter der H-AG gewesen sein, ohne dass die genauen Verhältnisse geklärt werden konnten. Danach wurde ein Teil der Aktien an die Ehefrau und die Kinder verkauft.

Die H-AG hielt als Konzernmutter annähernd während des gesamten Tatzeitraumes über eine F-AG die Anteile an den Hotelbetreibergesellschaften in Deutschland wie auch an den Gesellschaften in der Schweiz, die als Leis-

tungsempfänger von Zahlungen dieser Hotelgesellschaften fungierten.

Als Grundlage für die Zahlungen der Betreibergesellschaften an die schweizerischen Gesellschaften dienten Managementverträge, mit denen die Betreibergesellschaften unter anderem Rechtsberatung, Buchhaltung und Marketing beauftragten. Die Leistungen wurden aber im deutlich geringeren Umfang erbracht, als sie in Rechnung gestellt wurden. Die Geldabflüsse wurden dennoch in voller Höhe als Betriebsausgaben bei den deutschen Hotelbetreibergesellschaften erfasst und den



Erklärungen der Hotelgesellschaften zugrunde gelegt.

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und neun Monaten verurteilt und wegen der ersparten Einkommensteuer aus der verdeckten Gewinnausschüttung die Einziehung in Höhe von 2,2 Mio. € angeordnet. Bei den Zahlungen aufgrund der Managementverträge habe es sich um verdeckte Gewinnausschüttungen und damit nicht um Betriebsausgaben gehandelt. Diese verdeckten Gewinnausschüttungen seien im Gesellschaftsverhältnis zum Angeklagten begründet, da dieser wirtschaftlich Berechtigter an allen Gesellschaften sei. Er hätte diese verdeckten Gewinnausschüttungen deshalb als sein persönliches Einkommen erklären müssen. Der Angeklagte legte Revision ein.

Entscheidungsgründe:

Die persönliche Zurechnung von Einkünften richtet sich danach, welche Person sie im Sinne von § 2 Abs. 1 S. 1 EStG erzielt hat. Im Verhältnis zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft, die nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerrechtlich ein selbstständiges Steuersubjekt darstellt, gilt ein strenges Trennungsprinzip.

Die Kapitalgesellschaft hat die von ihr aus einer Beteiligung erzielten Einkünfte unabhängig vom Gesellschafter zu versteuern. Der Anteilseigner erlangt unmittelbar keinen Gewinn aus der Tätigkeit der Kapitalgesellschaft. Seine Beteiligung erlangt steuerrechtlich erst Bedeutung, wenn die Kapitalgesellschaft an ihn Ausschüttungen vornimmt, die der Gesellschafter dann im Regelfall als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern hat. Ein Durchgriff durch die Gesellschaft auf den Gesellschafter kommt grundsätzlich nicht in Betracht.

Bezogen auf verdeckte Gewinnausschüttungen bedeutet dies, dass solche bei dem Gesellschafter grundsätzlich nur und erst dann der Besteuerung als Einkommen unterliegen, wenn sie ihm zufließen (§ 11 Abs. 1 S. 1 EStG). Es genügt aber, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahe stehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Sofern die Zuwendung allein auf dem Näheverhältnis des Empfängers zum

Gesellschafter beruht, ist die Zuwendung so zu beurteilen, als hätte der Gesellschafter selbst den Vorteil erhalten und diesen an die nahestehende Person weitergegeben.

Nahestehend sind dabei nicht nur Angehörige im Sinne des § 15 AO. Eine Beziehung, die auf eine außerbetriebliche Zuwendung schließen lässt, kann auch gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder rein tatsächlicher Art sein, wie beispielsweise eine wechselseitige, auf eine jahrelange geschäftliche Zusammenarbeit zurückgehende Verbindung. Auch eine empfangende Kapitalgesellschaft kann grundsätzlich eine nahestehende Person sein, auch wenn an ihr nicht die gleichen Gesellschafter (beherrschend) wie an der leistenden Gesellschaft beteiligt sind.


Im vorliegenden Fall handelte es sich bei den Zahlungsempfängern in der Schweiz aber um Schwestergesellschaften der F-AG, die gleichzeitig auch Eignerin der die Zahlungen erbringenden Hotelbetreibergesellschaften war. Als Schwestergesellschaften werden die Zahlungsempfänger zunächst von der gemeinsamen Konzernmutter, der H-AG, abgeschirmt. Ein Durchgriff auf den Angeklagten kommt aufgrund der bisherigen Feststellungen des Strafgerichtes noch nicht in Betracht. Hierfür hätte es einer konkreten Feststellung eines Durchgriffs des Gesellschafters auf das Vermögen dieser empfangenden Gesellschaft bedurft, an der es vorliegend bislang fehlt.

Praxishinweis:

Die Entscheidung belegt zunächst den allgemein-strategischen Grundsatz, dass Steuerstrafverteidigung immer im objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung anfängt. Ohne eine objektive Steuerverkürzung scheidet eine Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO selbstverständlich aus. Auf das subjektive Vorstellungsbild kommt es dann nicht mehr an. Bietet das Steuerrecht vertretbare Angriffspunkte, sollten diese gemeinsam mit der Steuerberatung im Hinblick auf ein möglichst vernünftiges Gesamtpaket in beiden Verfahren eingesetzt werden.

Vorliegend mussten im Rahmen des Steuerstrafverfahrens die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung auf der Ebene der Gesellschaft und des Gesell-

schafers geprüft und der mögliche Zufluss des Gewinnes anhand der tatsächlichen Verhältnisse herausgearbeitet werden. Aufgrund des komplexen Firmengeflechtes (welches im Sachverhalt noch vereinfacht dargestellt wurde) war diese Prüfung relativ kompliziert. Dies führte dazu, dass das Landgericht sogar übersehen hat, dass es gar nicht festgestellt hatte, dass der Angeklagte auch auf das Vermögen der Schwestergesellschaften über die Konzernmutter „durchgreifen“ konnte. Die genaue Überprüfung der verdeckten Gewinnausschüttung bei nahestehenden Personen auf beiden Ebenen (Gesellschaft und Gesellschafter) führte deshalb zur Aufhebung des Urteils. Ob der Angeklagte damit endgültig Erfolg haben wird, hängt von den ergänzenden Feststellungen ab, die das Landgericht treffen wird.

Die Entscheidung zeigt aber auch, wie weitreichend der Anwendungsbereich einer verdeckten Gewinnausschüttung sein kann, insbesondere unter Einbeziehung nahestehender Personen und Kapitalgesellschaften. Die Zurechnung als Einkommen ist bei einer beherrschenden Einflussnahme und Nutzen aus Vermögensverlagerungen umfassend und kann dann im Hinblick auf die Einkommensteuer gravierende strafrechtliche Folgen nach sich ziehen. Im vorliegenden Fall geht es für den Angeklagten aufgrund von Millionenbeträgen sogar um eine nicht mehr bewährungsfähige Freiheitsstrafe. Dabei wird insbesondere das geplante und auf Verschleierung angelegte Vorgehen des Angeklagten eine erheblich strafscharfende Rolle gespielt haben und auch für die weitere Beurteilung spielen. 

Autorin:

Dr. Barbara Bischoff ist Mitglied im Steuerrechtsausschuss und Fachanwältin für Strafrecht in der mit 8 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Münster und Hamm.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

bischoff@minoggio.de · www.minoggio.de