



Dr. Ingo Minoggio



Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Aus Bundesfinanzhof, Urteil vom 22.05.2019 – XI R 40/17: Das Abzugsverbot gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 1 EStG für Geldbußen gilt auch dann, wenn die tatbezogenen Umsätze zwar zur Ermittlung der Höhe der Geldbuße herangezogen wurden, ein Abschöpfungsanteil im Sinne der Ausnahme des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 Halbsatz 1 EStG objektiv aber nicht festgestellt werden kann. Eine solche Abschöpfung liegt nicht allein darin, dass das Bußgeld die Liquidität des Unternehmens belastet. Hinzukommen muss vielmehr, dass die Geldbuße sich konkret auf die Abschöpfung eines Mehrerlöses bezieht.

Sachverhalt:

Das Bundeskartellamt ermittelte im Jahr 2013 u.a. gegen die klagende AG wegen Mitwirkung an verbotenen Kartellabsprachen. Nach Abschluss der Ermittlungen bot die Behörde im Rahmen eines so genannten Settlement-Verfahrens (einvernehmliche Beendigung zur beiderseitigen Verfahrensbeschleunigung, zuweilen allerdings zu teuer erkaufte) schließlich im Juli 2013 ein konkret anhand der Leitlinien für die Bußgeldzumessung in Kartellordnungswidrigkeitenverfahren 2013 beziffertes Bußgeld an. Diese Geldbuße wurde Anfang 2014 in der angedrohten Höhe verhängt. Dabei ordnete das Bundeskartellamt keine zusätzliche Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils im Sinne des § 34 Abs. 1 GWB an.

Die Klägerin bildete bereits für das angedrohte Bußgeld in ihrer Bilanz auf den 31.12.2013 eine Rückstellung. Sie min-

derte entsprechend den erklärten Gewinn und Gewerbeertrag für das Jahr 2013. Das Finanzamt verneinte die gewinnmindernde Wirkung der Rückstellung. Weder Einspruch noch Klage der betroffenen AG hatten Erfolg. Das Finanzgericht Köln hatte insbesondere argumentiert, dass allein durch die Heranziehung des tatbezogenen Umsatzes bei der Ermittlung der Bußgeldhöhe nicht automatisch eine Abschöpfung des unrechtmäßig erlangten Mehrerlöses im Sinne der Rückausnahme vom Abzugsverbot gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 Halbsatz 1 EStG feststehe.

Die Revision der Klägerin wurde vom Bundesfinanzhof ebenfalls als unbegründet zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe:

Der Bundesfinanzhof vertritt die Auffassung, dass das zum Bilanzstichtag ange-

drohte und später festgesetzte Bußgeld keinen Betriebsausgabenabzug rechtfertige. Rückstellungen und Verbindlichkeiten unterlägen insoweit den gleichen tatbestandlichen Beschränkungen. Das Abzugsverbot für Geldbußen gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG gelte für beide gleichermaßen nur dann ausnahmsweise nach S. 4, 1. Halbsatz nicht, wenn zum einen der durch den Gesetzesverstoß erlangte, wirtschaftliche Vorteil mit dem Bußgeld abgeschöpft werde und zum anderen die Steuerbelastung bei der Berechnung des wirtschaftlichen Vorteils nicht bereits abgezogen worden sei. Durch die zweite Einschränkung des Abzugsverbotes werde sichergestellt, dass es nicht verfassungswidrig zu einer so genannten steuerlichen Belastungskumulation komme. Denn es wäre mit dem verfassungsrechtlichen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit unvereinbar, wenn

der auf eine Abschöpfung des erzielten Gewinns gerichtete Teil der Geldbuße nicht um den absehbaren Steueranteil auf einen Nettobetrag vermindert werde und wegen des Abzugsverbotes sodann zu einer zusätzlichen Steuerbelastung führe. Bei einer Bemessung des Abschöpfungsanteils eines Bußgeldes am Bruttobetrag des Gewinns dürfe deshalb die Absetzbarkeit der Geldbuße in Höhe der Abschöpfung nicht ausgeschlossen werden.

Vor der verfassungskonformen Einhaltung des Nettoprinzips über die Zulassung des Betriebsausgabenabzuges müsse aber in jedem Fall zunächst festgestellt werden, ob bei der Geldbuße überhaupt anteilig eine Abschöpfung erfolgt sei. Lasse der Wille der Behörde eher den Schluss auf eine Verhängung einer reinen Ahndungsgeldbuße zu, sei ein Abschöpfungsanteil dennoch nicht generell unmittelbar auszuschließen. Für die steuerrechtliche Beurteilung sei nicht der subjektive Abschöpfungswille der Kartellbehörde oder der im Bescheid festgelegte Charakter der Maßnahme entscheidend, sondern vielmehr, ob eine Abschöpfung inkriminierter Einnahmen tatsächlich und damit objektiv zumindest anteilig durch die Geldbuße erfolgt sei.

Ein solcher Abschöpfungsanteil lasse sich aber im vorliegenden Fall nicht feststellen. Die Belastung der Liquidität des Unternehmens durch das Bußgeld reiche hierfür alleine nicht aus. Die Geldbuße müsse sich vielmehr auf die Abschöpfung eines konkreten Mehrerlöses beziehen. Insoweit fehle es an jedem Anhaltspunkt. Der tatbezogene Umsatz habe lediglich bei der Bestimmung der Bußgeldobergrenze unter Anwendung der Leitlinien für die Bußgeldzumessung in Kartellordnungswidrigkeitenverfahren 2013 eine Rolle gespielt. Das Gewinn- und

Schadenspotenzial sei nur für die Festlegung des Bußgeldrahmens pauschal mit 10 % der unlauteren Mehrerlöse angesetzt worden. Die Höhe unrechtmäßig erzielter wirtschaftlicher Vorteile beeinflusse aber stets die Höhe der Sanktionen und sei deshalb immer auch Ausdruck der allgemeinen general- und spezialpräventiven Zwecke von Geldbußen. Der Unrechtsgehalt der Tat werde maßgeblich durch den tatbezogenen Umsatz bestimmt. Einen konkreten kartellbedingten Gewinn habe die Kartellbehörde hingegen gerade nicht ermittelt. Ausreichend konkrete Anknüpfungspunkte für eine an den Umständen des Einzelfalls orientierte Schätzung eines Abschöpfungsanteils seien nicht erkennbar.

Praxishinweis:

Die Entscheidung des Bundesfinanzhofes zeigt, wie wichtig es ist, vor Bestandskraft eines Bußgeldbescheides immer auch die steuerlichen Konsequenzen im Einzelnen zu prüfen und zwischen Strafverteidigung und Steuerberatung abzustimmen. Abzugsverbote greifen bei fehlender separater Abschöpfungsentscheidung grundsätzlich nur nicht für wirtschaftliche Vorteile aus Verstößen, die mit einem Bußgeld gleichzeitig und damit als Bestandteil des Bußgeldes abgeschöpft werden und für die die steuerlichen Belastungen nicht bereits bei der Berechnung des Vorteils ausgeglichen sind. Für diese Ausnahme vom Abzugsverbot ist zwar keine gesonderte und damit förmliche Abschöpfungsentscheidung erforderlich. Es genügt eine einheitliche Bußgeldentscheidung, in der die Abschöpfung Teil des festgesetzten Bußgeldes ist. Es kommt auch nicht auf einen subjektiv erkennbaren Abschöpfungswillen an. Insoweit folgt der Bundesfinanzhof weiterhin erfreulicherweise einer nicht rein formalen Sichtweise, sondern stellt auf die tatsächlich feststellbare Abschöpfungswirkung ab.

Damit sich die anteilige Abschöpfung aber anders als im vorliegenden Fall belegen und für die Finanzverwaltung nachvollziehen lässt, sollte auf eine genaue Dokumentation des Abschöpfungsanteils geachtet werden. Wenn die Behörde beispielsweise bereit ist, einen kartellbedingten Erlös konkret und einverständlich als Anteil am Bußgeld zu beziffern und dies auch im Bußgeldbescheid oder einem ergänzenden Vermerk zu dokumentieren, erspart man sich oftmals langwierige Diskussionen in der nächsten Betriebsprüfung um eine Abziehbarkeit. Gelingt es, die Abschöpfung sogar sofort nur auf den Nettobetrag des Gewinns – also unter Abzug der steuerlichen Konsequenzen (sog. Nettoprinzip) – zu begrenzen, wird noch weiter vereinfacht. Hilfreich kann hierfür in einigen Fällen sein, genaue Steuerberechnungen zu den steuerlichen Konsequenzen vorzulegen, damit die Behörde nicht selbst die Steuer berechnen muss. Hierzu ist sie im Regelfall kaum in der Lage und sträubt sich dann vor der Anwendung des Nettoprinzips. In anderen Fällen kann es sich hingegen taktisch anbieten, pauschal im Verhandlungswege eine ungefähre Netto-Summe als Abschöpfungsanteil von der Behörde schätzen zu lassen.

Es ist leider aktuell eine Tendenz festzustellen, dass nicht nur in Kartellverfahren Bußgelder in Höhe von mehreren Millionen € zunehmen. Bußgeldverfahren, die einen solchen Bußgeldrahmen eröffnen, müssen von der ersten Minute an mit großer Sorgfalt geführt werden. Die zielgerichtete Verhandlung eines absetzbaren Abschöpfungsanteils oder der direkten Anwendung des Nettoprinzips kann in gewichtigen Fällen erhebliche wirtschaftliche Bedeutung für den Mandanten zukommen.

2 Finanzgericht Münster, Urteil vom 16.5.2019 - 5 K 1303/18 U: Wird in einer tatsächlichen Verständigung als unklarer Sachverhalt ohne jede Einschränkung die nicht ordnungsgemäße Buch- und Kassenführung bezeichnet, sind hiervon auch die ansonsten in der Prüfung diskutierten Anhaltspunkte und Feststellungen für nicht in der Buch- und Kassenführung erfasste Umsätze umfasst.

Sachverhalt:

Der Kläger betreibt ein Unternehmen u.a. auf dem Gebiet des Obst- und Gemüsehandels sowie des gewerblichen Güterkraftverkehrs. Nach einer Umsatzsteuersonderprüfung wurde gegen ihn ein Steuerstrafverfahren wegen unrichtiger Abgabe der Umsatzsteueranmeldungen u.a. für das Jahr 2013 eingeleitet. Im Rahmen einer Schlussbespre-

chung unter Beteiligung der Finanzkontrolle Schwarzarbeit, der Steuerfahndung, der Deutschen Rentenversicherung sowie der Umsatzsteuersonderprüfung erfolgte schließlich eine tatsächliche Verständigung mit dem anwesenden Kläger und seinem Rechtsanwalt. Unterzeichnet wurde diese Verständigung vom Kläger persönlich und der Sachgebietsleiterin für die Umsatzsteu-

ersonderprüfung und den Festsetzungsbereich. Vereinbart wurde für die Spedition eine Zuschätzung von 30.000 € zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von 19 % sowie für den Obst- und Gemüsehandel Umsätze von 5.000 € zuzüglich 7 %. Die tatsächliche Verständigung enthielt in den Vorbemerkungen den üblichen Belehrungstext über die beiderseitige Bindungswirkung und nannte



als Anknüpfungspunkt für die tatsächliche Verständigung „erhebliche Mängel in der Buch- und Kassenführung.“ Zur Einleitung der konkreten Zuschätzungsbeträge hieß es weiter: „Aufgrund der unvollständigen Erfassung der vereinnahmten Erlöse in der Buchführung werden die folgenden Zuschätzungen vorgenommen...“

Nach Abschluss der tatsächlichen Verständigung stellte der Prüfer in seinem Prüfbericht ergänzend zu den dortigen Vereinbarungen fest, dass bei Auswertung der Bankunterlagen Geldeingänge in Höhe von knapp 20.000 € für 2013 entdeckt worden seien, die er in der Buchführung des Klägers nicht gefunden habe und die deshalb noch zusätzlich der Umsatzsteuer unterlägen. Des Weiteren führte er als weitere Prüfungsfeststellung Vorsteuern aus Scheinrechnungen sowie aus einem ausschließlich privat genutzten PKW-Ankauf an, die zu versagen seien. Das Finanzamt berücksichtigte in der Folge diese beiden Sachverhalte ebenfalls neben den Zuschätzungen laut tatsächlicher Verständigung im geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2013.

Hiergegen wendete sich der Kläger erfolglos mit einem Einspruch und erhob Klage zum Finanzgericht. Mit seiner Klage

hatte er in Bezug auf die vom Finanzamt zusätzlich zu den Werten aus der tatsächlichen Verständigung angenommenen Umsätze laut Bankunterlagen Erfolg.

Entscheidungsgründe:

Das Finanzgericht gab der Klage teilweise statt. Es stellte in der vorliegenden Entscheidung fest, dass neben den vereinbarten Umsatzzuschätzungen laut tatsächlicher Verständigung kein Raum für die Berücksichtigung weiterer Umsätze nach Auswertung der Bankunterlagen gewesen sei.

Die tatsächliche Verständigung entfalte im vorliegenden Fall Bindungswirkung für das Gericht, da sämtliche Voraussetzungen für einen wirksamen Abschluss erfüllt seien. Die Verständigung beziehe sich auf Sachverhaltsfragen, die Sachverhaltsermittlung sei durch die nicht ordnungsgemäße Buch- und Kassenführung erschwert, die Verständigung führe nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis, es sei auch ein für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständiger Amtsträger beteiligt gewesen. Sonstige formelle Mängel lägen nicht vor. Insbesondere sei der Kläger auch umfassend über die Rechtswirkung der tatsächlichen Verständigung belehrt worden und sei im Übrigen auch anwaltlich beraten gewesen.

Der Wortlaut der bindenden Verständigung lasse vorliegend keinen Raum für Mehrumsätze neben den Zuschätzungen. Zu den erheblichen Mängeln in der Kassen- und Buchführung gehöre auch die Nichterfassung von Umsätzen, die auf dem Bankkonto vereinnahmt und nicht zum Bestandteil der Buchführung gemacht worden seien. Zuschätzungen wegen der unvollständigen Erfassung der vereinnahmten Erlöse seien unmissverständlich dargestellt. Vorstellungen und Vorbesprechungen der Beteiligten könnten für den von der tatsächlichen Verständigung betroffenen Bereich nur insoweit für die Beurteilung der Reichweite der Bindungswirkung relevant sein, wie sie explizit zum Gegenstand der tatsächlichen Verständigung gemacht worden seien.

Eine Absage erteilte das Finanzgericht der Argumentation des Finanzamtes, die Erlöse laut Bankkonto seien als klare Sachverhalte außerhalb der Regelung der unklaren Sachverhalte durch die tatsächliche Verständigung darzustellen. Die nicht ordnungsgemäße Buch- und Kassenführung sei ohne Einschränkung zum Gegenstand der Vereinbarung gemacht worden. Der Kläger musste trotz Erörterung der Erlöse auf dem Bankkonto vor Abschluss der

Verständigung die schriftlich niedergelegte Erklärung nicht nach Treu und Glauben und nach der Verkehrsauffassung so verstehen, dass die zusätzlichen Bankerlöse neben die Zuschätzungen treten würden, zumal die Zuschätzungen höher waren als die Bankerlöse und diese also umfassen konnten.

Die Korrektur des Vorsteuerabzuges aus den Scheinrechnungen und dem PKW-Erwerb sei hingegen ergänzend zur tatsächlichen Verständigung möglich gewesen. Die tatsächliche Verständigung enthielt keine Regelung, der Kläger hat hierzu nichts vorgetragen, obwohl ihn die Feststellungslast für den Vorsteuerabzug traf.

Praxishinweis:

Die tatsächliche Verständigung ist in Steuerstrafverfahren oftmals ein probates Mittel, um unklare Sachverhalte zu erledigen. Dies gilt zumindest im Regelfall, wenn eine Schätzungsbefugnis des Finanzamtes aufgrund gravierender Mängel in der Buchführung nicht in Abrede gestellt und die Schätzungshöhe durch eine einverständliche Regelung noch mit inhaltlichen Argumenten im für

den Mandanten positiven Sinne beeinflusst werden kann. Schätzungen mit dem ihnen innenwohnenden Element der Ungewissheit sind oftmals im Strafverfahren auch besser als eindeutige Feststellungen von steuerlichen Unrichtigkeiten. Nicht selten kann bei der Berechnung des strafrechtlichen Hinterziehungsschadens nochmals auf die Unsicherheiten in der steuerlichen Schätzung hingewiesen und hierdurch strafrechtliche Abschlüsse erreicht werden. Bei parallel laufendem Strafverfahren sollte im Regelfall die tatsächliche Verständigung aber ohnehin nicht unterschrieben werden, bevor nicht auch die strafrechtlichen Konsequenzen so konkret wie möglich und mit größtmöglicher Umsetzungssicherheit abgestimmt werden konnten.

Die Formulierungen in der tatsächlichen Verständigung sind dabei vor Unterzeichnung genau zu prüfen. Der mit einer Schätzung abgegoltene Bereich sollte dabei so umfassend wie möglich dargestellt werden. Manchmal finden sich in der Verständigung allerdings zusätzlich vorformulierte strafrechtliche Geständ-

nisse über ungesteuerte Einnahmen oder Schwarzzeinkäufe, die dort nicht hingehören. Auch wenn das strafrechtliche Ergebnis vorbesprochen ist, kann ein solch festgeschriebenes Geständnis plötzlich zur Überprüfung der Positionierung der Strafverfolgungsbehörden führen. Vielleicht fühlt sich der zuständige Staatsanwalt nicht mehr an einen abgesprochenen Antrag auf Einstellung gegen Geldauflage gebunden, wenn er doch auf Basis eines schriftlichen Geständnisses mit festgeschriebenem Steuerschaden mit wenig Arbeitsaufwand eine Anklage erheben kann. Solche Formulierungen sind deshalb generell zu vermeiden. Sie haben auch mit unklarer Sachverhaltsmittlung im Besteuerungsverfahren nichts zu tun. Werden bestimmte Mängel aufgegriffen und andere nicht, müssen zumindest für den Mandanten die steuerlichen Konsequenzen in ihrer Gesamtheit betrachtet und geprüft werden. Der Mandant muss genau wissen, worauf er sich steuerlich einlässt. Notfalls müssen Unklarheiten – soweit es im Interesse des Mandanten liegt – konkret mit dem Finanzamt besprochen und geklärt werden.

3 Aus Finanzgericht Münster, Urteil vom 30.4.2019 – 12 K 620/15: Die steuerliche Haftung kann bei mehreren Geschäftsführern für einen nach der internen Aufgabenverteilung nicht für die Steuerangelegenheiten zuständigen Geschäftsführer einer GmbH nur durch eine schriftliche und von Beginn an eindeutige Regelung begrenzt werden. Die Drittwirkung einer Steuerfestsetzung greift im Haftungsverfahren nur, wenn der gesetzliche Vertreter während der gesamten Dauer der Rechtsbehelfsfrist noch Vertretungsmacht hatte.

Sachverhalt:

Der Kläger war von 2002 bis zum 23.4.2012 alleiniger Geschäftsführer und zu 90 % an der GmbH beteiligt. Nach seinem Ausscheiden übernahm sein Enkel die Geschäftsführung, der auch bereits 10 % der Geschäftsanteile hielt. Faktischer Geschäftsführer war während des Streitzeitraums der formal als Prokurist angestellte Sohn des Klägers.

Eine Steuerfahndungsprüfung ab 2010 führte zu dem Ergebnis, dass Kläger und Sohn erhebliche Steuerverkürzungen durch Abgabe unrichtiger Körperschafts-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuererklärungen bewirkt hätten. Insbesondere seien 67 nicht leistungshinterlegte Scheinrechnungen für angebliche Wareneinkäufe und Zerlege- und Sortierarbeiten steuermindernd als Betriebsausgaben eingebucht worden. Das gegen den Kläger geführte Strafverfahren wurde gegen Zahlung einer Geldauflage endgültig eingestellt.

Der Sohn wurde zu einer Freiheitsstrafe wegen Steuerhinterziehung verurteilt. Er hat

im Strafverfahren eingeräumt, dass es sich bei den Rechnungen um Scheinrechnungen handelte. Das Finanzamt erließ am 30.4.2012 auf Grundlage der Feststellungen der Steuerfahndung geänderte Bescheide gegen die GmbH, gegen die vom Enkel des Klägers als Geschäftsführer der GmbH kein Einspruch eingelegt wurde. 2014 erließ das Finanzamt gegen den Kläger einen auf §§ 191, 69, 71 AO gestützten Haftungsbescheid für die Steuerschulden der GmbH. Die faktische Geschäftsführung durch den Sohn entlastete den Kläger nicht, mangels Mitwirkung des Klägers bei der Ermittlung der Haftungsquote könne auch von ausreichenden finanziellen Mitteln zur Tilgung der Steuerschulden für den gesamten Haftungszeitraum ausgegangen werden. Neben dem Kläger wurden auch sein Sohn als faktischer Geschäftsführer und sein Enkel als Nachfolgeschäftsführer in Anspruch genommen.

Das Einspruchsverfahren führte nur zu einer Reduzierung der Haftungssumme durch eine Schätzung der Haftungsquote durch das

Finanzamt auf knapp über 80 %. Die hiergegen eingelegte Klage hatte keinen Erfolg. Die Entscheidung ist bislang nicht rechtskräftig.

Entscheidungsgründe:

Nachdem das Finanzamt im Klageverfahren die Haftung nicht mehr auf die Haftungsnorm des § 71 AO wegen Steuerhinterziehung gestützt hatte, musste das Finanzgericht nur noch die Möglichkeit einer Haftung als gesetzlicher Vertreter gemäß §§ 191, 69 AO prüfen. Insoweit ist der Kläger aber aus Sicht des Finanzgerichtes zu Recht in Anspruch genommen worden.

Gemäß § 69 S. 1 AO haften u.a. gesetzliche Vertreter juristischer Personen, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis in Folge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt worden sind. Grob fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt, zu der er nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und imstande ist, in ungewöhnlich großem Maße

verletzt. Es muss also mindestens eine gravierende Sorgfaltspflichtverletzung vorliegen, etwa in der Form, dass ganz nahe liegende Überlegungen nicht angestellt wurden.

Bei mehreren eingetragenen und ggf. auch faktischen Geschäftsführern kann nur das Vorliegen einer schriftlichen Vereinbarung über die Verteilung der Geschäftsverantwortung (durch Gesellschaftsvertrag, Gesellschaftsbeschluss oder Geschäftsordnung) einen Geschäftsführer von der umfassenden Sorge für die ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen Pflichten der Gesellschaft entlasten. Eine mündliche Vereinbarung reicht auch dann nicht aus, wenn die entsprechende Verteilung unter den Geschäftsführern tatsächlich gelebt wird. Bei schriftlich vereinbarter Ressortzuständigkeit muss sich der jeweils andere Geschäftsführer zumindest generelle Kenntnis davon verschaffen, dass der Mitgeschäftsführer seinen Aufgaben nachkommt. Die konkreten Überwachungsmaßnahmen richten sich nach den Umständen des Einzelfalls. Vorliegend war zwar mündlich vereinbart, dem Sohn die faktische Geschäftsführung zu überlassen. Eine schriftliche Vereinbarung existiert hingegen nicht. Damit war der Kläger nicht exkulpiert und blieb in der Gesamtverantwortung des Geschäftsführers für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH.

Seine Pflichten habe der Kläger auch grob pflichtwidrig verletzt. Ihm sei vorzuwerfen, dass er die Geschäftsführung durch einen anderen geduldet und nicht durch geeignete Aufsichtsmaßnahmen dafür gesorgt habe, dass dieser die steuerlichen Pflichten der GmbH ordnungsgemäß erfüllt. Er habe seinem Sohn blind vertraut und sich überhaupt nicht um die Geschäftsführung der GmbH gekümmert. Das sei unstrittig. Ein sorgfältiger Geschäftsführer hätte hingegen erkannt, dass die GmbH laut Buchführung mit nicht existenten Firmen Geschäfte getätigt habe.

Der Kläger war mit seinen Einwendungen nicht generell ausgeschlossen. Ein Haftender müsse zwar eine unanfechtbare Steuerfestsetzung gegen sich gelten lassen, wenn er in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid anzufechten (vgl. § 166 AO). Diese Vertretungsmacht müsse aber während der Dauer der gesamten Anfechtungsfrist bestanden haben. Denn es könne einem Geschäftsführer nicht vorgeworfen werden, dass er von der Anfechtungsmöglichkeit nicht sofort Gebrauch gemacht habe. Vorliegend sei der Kläger bereits bei

Erlass der Änderungsbescheide nicht mehr Geschäftsführer gewesen. Entgegen der Auffassung des Finanzamtes könne von dem Kläger nicht verlangt werden, bereits aus eigenem Recht im Sinne des § 166 AO gegen die Bescheide der GmbH vorzugehen, um nicht in einem anschließenden Haftungsverfahren seine Einwendungen zu verlieren. Allerdings fehle es an substantiierten Einwendungen des Klägers im Haftungsverfahren. Pauschale Behauptungen reichten dafür nicht aus.


Die Haftung gemäß § 69 S. 1 AO sei dem Umfang nach aber immer auf den Betrag beschränkt, der infolge der Pflichtverletzung nicht entrichtet worden sei. Seien die Mittel der GmbH insgesamt nicht ausreichend zur Begleichung sämtlicher Steuerschulden, bewirke die Nichterfüllung der Steueransprüche die Haftung nur insoweit, wie das Finanzamt gegenüber den sonstigen Gläubigern benachteiligt wurde. Eine Pflichtverletzung liege nur im Umfang des unter der Tilgungsquote liegenden Differenzbetrages vor. Das Finanzamt hat diese Haftungsquote zu ermitteln. Verweigert der haftende Geschäftsführer die Mitwirkung bei der Aufklärung, muss das Finanzamt im Schätzwege nach § 162 AO die wahrscheinlichste Quote feststellen. Diese Schätzung sei vorliegend nicht zu beanstanden. Der Kläger habe keine Gründe für eine abweichende Quote vorgetragen, obwohl er über Sohn und Enkel die entsprechenden Unterlagen hätte einsehen können.

Praxishinweis:

Die Entscheidung belegt den Grundsatz „hard cases make bad law“. Darüber hinaus stellt das Finanzgericht aber zutreffend und relativ ausführlich die sich in der Rechtsprechung herausgebildeten Grundsätze bei Haftungsansprüchen insbesondere gemäß § 69 AO dar. Zentrale Bedeutung hat dabei der Grundsatz der anteiligen Tilgung, der in gar nicht so seltenen Fällen zumindest zu einer Reduzierung der Haftungsquote führt, auch wenn eine grobe Pflichtverletzung im Sinne des § 69 AO auf der Hand liegt. Diese Grundsätze gelten zudem auch für die Haftung des Steuerhinterziehers gemäß § 71 AO. Liegt seine Haftung wegen einer rechtskräftigen Verurteilung im Strafverfahren auf der Hand, so bleibt dennoch auch hier oftmals noch eine Möglichkeit der Haftungsbegrenzung, da die Gesellschaft nicht über ausreichende Mittel verfügte, um alle Verbindlichkeiten zu bedienen. Es lohnt sich nicht selten, mit etwas Aufwand anhand der noch

vorhandenen Geschäftsunterlagen eine realistische Haftungsquote zu berechnen.

Im Übrigen versuchen Finanzämter manchmal die Haftung wegen Steuerhinterziehung allein mit der Einstellung des Strafverfahrens gegen eine Geldauflage zu begründen. Es wird sodann damit argumentiert, dass in der Zustimmung zur Einstellung und der Zahlung eine Art Schuld eingeständnis des Beschuldigten zu sehen sei. Diese Begründung ist allerdings nicht tragfähig. So ist durch das Bundesverfassungsgericht höchstrichterlich abgesichert, dass die Einstellung gegen Geldauflage die Unschuldsvermutung unangetastet lässt. Die Zustimmung kann allenfalls als ein Indiz unter vielen gewertet werden. Ist sie aber ausdrücklich rein aus prozessökonomischen Gründen erklärt, dürfte es der Finanzverwaltung schwer fallen, hierauf den Nachweis einer Steuerhinterziehung zu stützen. Im Rahmen des § 71 AO muss das Finanzamt nämlich den Vollbeweis für die Steuerhinterziehung als anspruchsbegründende Tatsachen führen.

Zuletzt belegt die Entscheidung, dass auf eine klare schriftliche Vereinbarung über unterschiedliche Ressortverantwortlichkeiten in der Geschäftsführung großer Wert gelegt werden sollte. Mit einem faktischen Geschäftsführer lässt sich im Regelfall keine schriftliche Vereinbarung treffen. Es überrascht aber immer wieder, wie oft auch bei mehreren eingetragenen Geschäftsführern oder Prokuristen schriftliche Fixierungen der Zuständigkeiten fehlen. Eine schriftliche Vereinbarung nimmt zwar nicht jede Verantwortung für die steuerliche Pflichterfüllung. Es genügt aber eine regelmäßige, stichprobenartige Kontrolle und Abstimmung, die nicht mit einer vollen Verantwortung für die steuerlichen Verhältnisse gleichzusetzen ist. 

Autoren:

Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 6 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59065 Hamm, Südring 14,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;
mail@minoggio.de

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