



Dr. Barbara Bischoff

## Aktuelles für Berater

**1** Landgericht Nürnberg-Fürth, Beschluss vom 22.01.2025 – 12 Qs 26/24: In einem Durchsuchungsbeschluss gegen eine GmbH dürfen zur Konkretisierung des Sachverhaltes gegenüber der GmbH personenbezogene Daten aus dem gegen den Geschäftsführer geführten Strafverfahren offenbart werden, wenn deren Geschäftsführer zugleich Beschuldigter der Steuerhinterziehung ist.

### Sachverhalt:

Mit Beschluss vom 14.12.2023 ordnete das Amtsgericht Nürnberg, gestützt auf § 102 StPO, die Durchsuchung der Wohn- und Geschäftsräume des Beschuldigten an. Mit weiterem Beschluss ordnete das Amtsgericht, dieses Mal gestützt auf § 103 StPO, die Durchsuchung der Geschäftsräume der GmbH an. Der Beschuldigte ist Mehrheitsgesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der GmbH.

Den Durchsuchungsbeschlüssen lag der Verdacht zugrunde, der Beschuldigte habe Umsätze der GmbH in den Jahren 2018 und 2019 nicht ordnungsgemäß versteuert. Er soll in diesem Zusammenhang auch verdeckte Gewinnausschüttungen vorgenommen und diese nicht versteuert haben. Der Beschuldigte habe deshalb Einkommensteuer für 2017 bis 2020 sowie zugunsten der GmbH Körperschaft-, Gewerbe- und

Umsatzsteuer in den Jahren 2018 bis 2021 hinterzogen.

Der Beschluss gegen die GmbH enthielt folgende Formulierung: „Das Gericht hat das Vorliegen des Anfangsverdachts der Steuerhinterziehung anhand des Verdachtsprüfungsvermerks der Steuerfahndung in den Ermittlungsakten geprüft. Die Verdachtsgründe werden in dieser Durchsuchungsanordnung wegen des Steuergeheimnisses nicht weitergehend ausgeführt.“ Die Durchsuchungsbeschlüsse wurden am 22.05.2024 vollzogen. Die Beschwerde der GmbH hatte Erfolg.

### Entscheidungsgründe:

Das Landgericht hat den Durchsuchungsbeschluss aufgehoben. Die bei der Durchsuchung sichergestellten Asservate waren herauszugeben. Die Durchsicht der Unterlagen und Daten war zu beenden.

Ein Durchsuchungsbeschluss wegen Steuerhinterziehung ist rechtswidrig, wenn er keine Angaben zur mutmaßlich tatbestandlichen Erklärungshandlung enthält, also dazu, durch welches Handeln oder pflichtwidriges Unterlassen die Hinterziehung begangen worden sein soll. Sollten unrichtige Angaben gemacht worden sein, muss aus dem Beschluss hervorgehen, was wann erklärt wurde und zu welcher Steuerfestsetzung dies geführt hat. Es muss angegeben werden, durch welche Verletzung einer steuerrechtlichen Verpflichtung welche – soweit dies schon erkennbar ist – konkrete Steuerverkürzung bewirkt oder welcher Steuervorteil erlangt worden sein soll.

Die Richter des Landgerichtes verweisen darauf, dass in der frühen Phase des Ermittlungsverfahrens der Tatverdacht zwar gegebenenfalls nur vergrößernd formuliert werden kann. Diese Einschrän-

kung befreie nicht von der Pflicht, hierüber im Beschluss schlüssig Rechenschaft abzulegen, soweit dies im gegebenen Verfahrensstadium möglich ist.

Im Hinblick auf eine mögliche Einschränkung der Darlegungsanforderungen in einem Beschluss nach § 103 StPO wegen des Steuergeheimnisses gemäß § 30 AO ist dennoch die Offenbarung geschützter Daten zulässig, soweit sie zur Durchführung eines Steuerstrafverfahrens dient (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 AO).

Ist ein angegriffener Beschluss inhaltsleer und das mutmaßliche tatbestandliche Verhalten nicht klar umrissen, obwohl dies nach Aktenlage ohne Weiteres möglich gewesen wäre, ist der Beschluss aufzuheben. Die Offenbarung der Daten eines Geschäftsführers gegenüber einer GmbH stehen dem nicht entgegen. Zwar ist die GmbH ein „anderer“ als der Beschuldigte (§ 30 Abs. 2 Nr. 1 AO). Weil die GmbH als juristische Person die personenbezogenen Daten des anderen oder sonstige Informationen aber selbst nicht verarbeiten kann, kommt es darauf an, ob die Offenbarung der Daten gegenüber dem Organ der GmbH – d.h. gegenüber dem Geschäftsführer (§ 34 Abs. 3 AO, § 35 Abs. 1 S. 1 GmbHG, § 166 Abs. 1 BGB) – unbefugt erfolgt.

Bei der Formulierung des Durchsuchungsbeschlusses gegen eine GmbH ist deshalb bei der Beurteilung der Reichweite des Steuergeheimnisses auf den Geschäftsführer abzustellen. Ist der Geschäftsführer mit dem Beschuldigten identisch, wegen dessen möglicher Steuerhinterziehungen durchsucht werden soll, erfährt er – in seiner Funktion als Geschäftsführer – aus dem die GmbH betreffenden Durchsuchungsbeschluss nach § 103 StPO nichts, was er – in seiner Funktion als Beschuldigter und Adressat eines Beschlusses nach § 102 StPO – nicht schon wüsste. Es wird ihm also durch den Beschluss nichts offenbart.

Sollte der Geschäftsführer nicht selbst Adressat eines Beschlusses nach § 102 StPO sein, würde ihm zwar etwas offenbart, aber nicht unbefugt, denn dann erfährt er etwas über seine eigenen mutmaßlichen Steuerstraftaten. Dass diese in seiner Person gebündelte Information durch seine Organstellung auch der GmbH zugerechnet wird, führt

zu keiner Verletzung des Steuergeheimnisses. In dieser Konstellation gibt es keinen tragfähigen Grund dafür, den Beschluss gegen die GmbH inhaltsärmer zu begründen als den Beschluss gegen den Geschäftsführer.

Soweit dem Beschuldigten Steuerhinterziehungen zugunsten der GmbH vorgeworfen werden (KSt, GewSt, USt), sofern also die GmbH Steuerschuldnerin (und der Beschuldigte Haftungsschuldner) ist, fehlt es an einer unbefugten Offenbarung schon deshalb, weil im Durchsuchungsbeschluss insoweit nur eigene Daten der Steuerpflichtigen mitgeteilt werden.

#### Praxishinweis:

Die vorliegende Entscheidung wird durch eine weitere, aktuelle Entscheidung des Landgerichtes Nürnberg-Fürth konkretisiert (vgl. LG Nürnberg-Fürth, Beschluss vom 8. Januar 2025 – 18 Qs 27/24), in der es ebenfalls um die Reichweite des Steuergeheimnisses und dessen Auswirkungen auf die Beschreibung der vorgeworfenen Steuerstraftaten in einem Durchsuchungsbeschluss gegenüber einem Dritten geht.

Das Landgericht hat in der dortigen Entscheidung differenziert ausgeführt, dass der Dritte, bei dem eine Durchsuchung durchgeführt werden soll, zumindest so genau informiert werden muss, dass er Grund sowie Ziel und Zweck der Durchsuchungsmaßnahmen nachvollziehen kann, um diese gegebenenfalls zu akzeptieren oder im Beschwerdeweg anzugreifen. Der Beschluss muss die steuerlich relevanten Daten des Beschuldigten enthalten, die für die Überprüfungsmöglichkeit des Dritten unbedingt erforderlich sind.

Aus der Begründung des Durchsuchungsbeschlusses sind dann allerdings die steuerlich relevanten Informationen auszuschneiden, die für die Umsetzung des Beschlusses nicht zwingend erforderlich sind. Das Steuergeheimnis wird im Übrigen nicht verletzt, wenn dem Dritten insbesondere als umfassend bevollmächtigtem Steuerberater die zu offenbarenden Daten bereits bekannt sind.

Die beiden Entscheidungen belegen, dass es in derartigen Durchsuchungskonstellationen beim Beschuldigten

und bei einem Dritten wichtig ist, die Konkretisierungen der Beschlüsse genau im Interesse des jeweils Betroffenen zu prüfen. Beschwerden können für den Beschuldigten und den Dritten mit unterschiedlichen „Stoßrichtungen“ geführt werden: Die Beschwerde für den Beschuldigten kann ggf. damit begründet werden, dass dem Dritten zu viele Informationen preisgegeben wurden und damit das Steuergeheimnis verletzt ist („Informationsüberfluss“). Für den Dritten kann hingegen in einem geeigneten Fall argumentiert werden, dass er im Beschluss nicht ausreichend informiert wird, um die Berechtigung des Beschlusses zu prüfen und dass der Beschluss deshalb aufzuheben ist („Informationsdefizit“).

Kommt in einer derartigen Ausnahmekonstellation eine Beschwerde in Betracht, sollte die strategische Entscheidung hierüber nach Abschluss der Durchsuchung ohne jede Hektik und Eile im Rahmen eines sorgfältigen Abwägungsprozesses der Vor- und Nachteile getroffen werden. Der Vollzug der Durchsuchung selbst kann am Durchsuchungstag ohnehin nicht gestoppt werden. Beschwerden werden deshalb nicht am Tag der Durchsuchung eingelegt, sondern in den Tagen oder Wochen nach der Durchsuchung. Es laufen keine starren Fristen, sodass zunächst – ggf. nach einer ersten Akteneinsicht – geprüft werden sollte, ob sich eine derartige Beschwerde in die Gesamtstrategie einfügt oder ob ein möglicher Angriffspunkt vielleicht alternativ genutzt werden kann, um Verhandlungspositionen in Gesprächen mit der Steuerfahndung zu verbessern.

Am Tag der Durchsuchung sollte nur darauf geachtet werden, dass im Sicherstellungsverzeichnis nicht angekreuzt wird, dass die Herausgabe der Gegenstände, Unterlagen und Daten „freiwillig“ erfolgte. Diese Freiwilligkeit stünde einem potentiellen Beweisverwertungsverbot im Zusammenhang mit einer rechtswidrig Durchsuchungsmaßnahme entgegen und würde die Beschwerde damit quasi „ins Leere laufen lassen“. Ein ausdrücklicher Widerspruch gegen die Durchsuchung muss hingegen nicht erfolgen. Dieser kann anschließend mit der schriftlichen Beschwerde durchgeführt werden, wenn eine solche zweckmäßig erscheint.

**2** Hanseatisches Oberlandesgericht, Beschluss vom 26.11.2024 – 2 ORbs 38/24: Die Mitteilungspflicht bei einer ausländischen Unternehmensbeteiligung gemäß § 138 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO erfasst auch Konstellationen, in denen der Erwerb der Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft zeitlich vor dem Zuzug des Betroffenen in die Bundesrepublik Deutschland erfolgte. In einem solchen Fall endet die Meldefrist gemäß § 138 Abs. 5 S. 1 AO erst mit Ablauf von 14 Monaten nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, in dem der Zuzug des Betroffenen stattgefunden hat.

#### Sachverhalt:

Das Finanzamt hat gegen den Betroffenen durch einen Bußgeldbescheid vom 26.02.2024 wegen leichtfertiger Nichtmitteilung des Erwerbs einer unmittelbaren Beteiligung an vier Kapitalgesellschaften gem. § 138 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 i. V. m. § 379 Abs. 2 Nr. 1 AO eine Geldbuße in Höhe von 30.000 Euro verhängt. Der Betroffene hatte vor seinem Zuzug nach Deutschland Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften erworben und diesen Erwerb nach seinem Zuzug dem Finanzamt nicht mitgeteilt.

Der Betroffene legte Einspruch ein und wurde zunächst freigesprochen. Die Rechtsbeschwerde der Staatsanwaltschaft hatte Erfolg.

#### Entscheidungsgründe:

Das Oberlandesgericht stellte im Beschluss fest, dass das Amtsgericht bei der Bestimmung des Umfangs der steuerlichen Mitteilungspflichten in § 138 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO einen falschen rechtlichen Maßstab zugrunde gelegt hat.

§ 138 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO erfasse auch Konstellationen, in denen der Erwerb der Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft zeitlich vor dem Zuzug des Betroffenen in die Bundesrepublik Deutschland erfolgt sei. Hierfür spreche zum einen der Wortlaut von § 138 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO, der ohne zeitliche Konkretisierung schlicht das Merkmal „Erwerb“ voraussetzt. Zum anderen ließen sich Sinn und Zweck der genannten Vorschrift für die hier vertretene Auslegung anführen: Die Mitteilungspflicht soll die steuerliche Überwachung bei Auslandsbeziehungen erleichtern, indem die Finanzbehörden auf einschlägige Sachverhalte, insbesondere auf Basisgesellschaften in Steueroasen-Ländern, aufmerksam gemacht werden. Sachverhalte, die in diesem Sinne steuerrelevant sind, können sich in jedem Fall auch bei ausländischen Unternehmensbeteiligungen ergeben, wenn der betreffende Erwerbsvorgang schon längere Zeit zurückliegt.

Hiergegen spricht aus Sicht des Senates auch nicht die Regelung des § 138 Abs. 5 S. 1 AO. Vielmehr bestimmt diese Regelung lediglich den für das Tatbestandsmerkmal „nicht rechtzeitig nachkommt“ (§ 379 Abs. 2 Nr. 1 AO) maßgeblichen Zeitpunkt, also den Vollendungszeitpunkt dieser Ordnungswidrigkeit.

Bei einem Erwerb einer ausländischen Unternehmensbeteiligung zeitlich vor dem Zuzug des Betroffenen nach Deutschland endet die Meldefrist gem. § 138 Abs. 5 S. 1 AO erst mit Ablauf von 14 Monaten nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, in dem der Zuzug des Betroffenen stattgefunden hat. Das in § 138 Abs. 5 S. 1 AO enthaltene Merkmal des „mitzuteilenden Sachverhalts“ besteht in dieser Konstellation in dem Umstand, dass der Betroffene nach Deutschland gezogen ist, nachdem er Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften erworben hat. Erst durch das Vorliegen all dieser Voraussetzungen ist die Mitteilungspflicht gem. § 138 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO gegeben.

Es ist unzutreffend, dass die Erklärungspflicht nach § 138 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO vor dem Zuzug nach Deutschland erworbene Unternehmensbeteiligungen nur dann erfasst, wenn der Zuzug innerhalb der in § 138 Abs. 5 AO geregelten Frist erfolgt, wobei eine solche Frist durch den Erwerbsvorgang ausgelöst wird.

Es ist auch für eine nach Deutschland ziehende Person zumutbar, Angaben zu sämtlichen zuvor erworbenen ausländischen Gesellschaften abzugeben. Der Erwerb von Unternehmensbeteiligungen in Drittländern ist bereits an sich mit einem gewissen Verwaltungsaufwand verbunden, sodass eine zusätzliche Erklärung gegenüber den deutschen Finanzbehörden nicht maßgeblich ins Gewicht fällt.

#### Praxishinweis:

Das Hanseatische Oberlandesgericht weitet den Anwendungsbereich der

Mitteilungspflichten für ausländische Unternehmensbeteiligungen erheblich aus. Diese trifft auch den nach Deutschland Zugezogenen für Erwerbsvorgänge, die möglicherweise bereits lange Zeit zurückliegen. Wird ein Zugezogener Mandant, sollte der Berater deshalb auf die potentielle Pflicht zur Mitteilung hinweisen und vorsorglich abfragen, ob derartige mitteilungspflichtige Erwerbsvorgänge bestehen. Auch wenn nicht sicher erscheint, ob sich andere Oberlandesgerichte dieser sehr weiten Auslegung des Wortlautes anschließen, sollte vorsorglich eine Mitteilung erfolgen, um jedes Risiko eines teuren Bußgeldverfahrens (im vorliegenden Fall waren 30.000 € festgesetzt) auszuschließen.

Die Entscheidung stellt – soweit ersichtlich – eine der wenigen, obergerichtlichen Entscheidungen zum Anwendungsbereich des § 138 AO dar. Dies sollte aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass die Überprüfung der Mitteilungspflichten bei ausländischen Unternehmensbeteiligungen mittlerweile zum „Standardprüfprogramm“ in Betriebsprüfungen gehört und dass bei Verletzung der Pflichten auch vermehrt Bußgeldverfahren eingeleitet werden.

Bei einem Verstoß gegen die Mitteilungspflicht ist zu beachten, dass die Mitteilung zwar innerhalb der Frist des § 138 Abs. 5 AO zu erbringen ist. Der Ablauf der Meldefrist führt aber nicht zum Erlöschen der Handlungspflicht. Letztere endet erst dann, wenn kein Interesse der Finanzbehörde an einer Meldung der fraglichen Vorgänge mehr besteht. Dies ist erst dann der Fall, wenn der mitzuteilende Sachverhalt für die steuerliche Veranlagung nicht mehr von Bedeutung ist, weil die betreffende Steuer nicht mehr festgesetzt werden kann. Dies bestimmt sich nach der in § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO normierten Festsetzungsfrist. Erst mit Ablauf dieser Festsetzungsfrist ist die Tat beendet und beginnt daher im Sinne von §§ 384 AO, 31 Abs. 3 S. 1 OWiG die Verjährung zu laufen.

Damit ist die Verjährungsfrist durch den hinausgeschobenen Verjährungsbeginn lang und eine übersehene Mitteilung sollte deshalb grundsätzlich schnellstmöglich nachgeholt werden, um eine Vertiefung des Unrechtsgehaltes durch weiteren Zeitablauf möglichst zu vermeiden. Dabei sollte der Mandant allerdings dar-

auf hingewiesen werden, dass es bei dem Bußgeldtatbestand der Steuergefährdung anders als bei der Steuerhinterziehung und der leichtfertigen Steuerverkürzung keine Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige gibt. Dennoch verbessert es erfahrungsgemäß deutlich die Verteidigungsposition in einem Bußgeldverfahren,

wenn die Mitteilung – wenn auch verspätet – bereits freiwillig nachgeholt wurde. Die Straf- und Bußgeldsachenstelle lässt sich dann erfahrungsgemäß oftmals überzeugen, dass die Schuld wegen der bloßen Fristüberschreitung allenfalls gering war und dass von einer Ahndung des Verstoßes abgesehen werden kann.

**3** **Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg, Urteil vom 10.10.2024 – 2 S 1297/24: Der Geschäftsführer einer GmbH ist bereits vor Fälligkeit der Steuern allgemein verpflichtet, die Mittel der GmbH als Steuerschuldnerin so zu verwalten, dass diese zur pünktlichen Erfüllung der erst künftig fällig werdenden Steuerschulden in der Lage ist (Mittelvorsorgepflicht). Diese Pflicht verletzt der Geschäftsführer, wenn er es der GmbH durch die Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger oder in sonstiger Weise schuldhaft unmöglich macht, die künftig fällig werdenden Steuerschulden zu bedienen.**

#### Sachverhalt:

Der Kläger war Geschäftsführer der Y-GmbH, die eine Eisenbinderei als Gewerbebetrieb unterhielt. Das Finanzamt unterzog die Y-GmbH einer Steuerprüfung. Am 30.07.2015 wurde gegen den Kläger auch ein Strafverfahren wegen Verdachts der Hinterziehung von Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 2009 bis 2013 zugunsten der Y-GmbH sowie der Hinterziehung von Einkommensteuer für 2009 bis 2013 eingeleitet. Laut Aktenvermerk des Finanzamts wurden nach den Feststellungen der „Finanzkontrolle Schwarzarbeit“ Erlöse der Y-GmbH auf einem privaten Bankkonto der Ehefrau des Klägers in Höhe von 350 T € und einem nicht „gebuchten“ Bankkonto der Y-GmbH in Höhe von 135 T € gutgeschrieben, ohne dass entsprechende Ertragsbuchungen bei der Gesellschaft erfolgten. Die Geldeingänge wurden kurze Zeit nach erfolgter Bankgutschrift abverfügt. Beide Ehegatten waren über die genannten Konten verfügungsberechtigt.

In dem weiteren Strafverfahren wegen des Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt wurde der Kläger zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und acht Monaten verurteilt. Dem Strafurteil lag zugrunde, dass der Kläger Scheinselbstständige beschäftigte und er bei angemeldeten Arbeitnehmern zu niedrige Lohnzahlungen zur Sozialversicherung meldete. Die Lohnzahlungen erfolgten bar. In diesem Zusammenhang stellte das Amtsgericht auch die für die Y-GmbH aus den durchgeführten Leistungen folgenden Nettoumsätze für die Jahre 2009 bis 2014 fest. Der Angeklagte wusste ausweislich der Urteilsgründe, dass er systematisch

Lohnzahlungen verschleierte, um weniger Sozialversicherungsbeiträge zahlen zu müssen.

Die Strafverfahren wurden im Hinblick auf die erfolgte Verurteilung wegen des Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt eingestellt. Nach einer im steuerlichen Rechtsbehelfsverfahren der GmbH getroffenen tatsächlichen Verständigung wurden zwar weitere Betriebsausgaben anerkannt, dennoch verblieb eine Gewerbesteuerforderung gegen die Y-GmbH für die Jahre 2010 bis 2013 in Höhe von 41 T €. Mangels Zahlung durch die GmbH wurde gegen den Kläger als ehemaligen Geschäftsführer der Y-GmbH ein Haftungsbescheid für die Gewerbesteuer in voller Höhe erlassen. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

#### Entscheidungsgründe:

Das oberste Verwaltungsgericht des Landes Baden-Württemberg bestätigte, dass der Kläger für die Gewerbesteuerforderungen gegenüber der Y-GmbH in Höhe von 41 T € für die Jahre 2010 bis 2013 hafte.

Wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet, kann nach § 191 Abs. 1 S. 1 AO durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Nach § 69 S. 1 i. V. m. § 34 Abs. 1 AO haften die Geschäftsführer einer GmbH, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Der Geschäftsführer als gesetzlicher Vertreter gemäß § 34 Abs. 1 AO i. V. m. § 35 Abs. 1 S. 1 GmbHG hat die steuerlichen Pflichten der GmbH zu erfüllen, insbesondere dafür zu sorgen, dass die

Steuern zum Fälligkeitszeitpunkt entrichtet werden.

Grundsätzlich setzt die Haftung nach §§ 34, 69 AO wegen ihres Schadensersatzcharakters voraus, dass zwischen der Pflichtverletzung und dem mit dem Haftungsanspruch geltend gemachten Schaden eine adäquate Kausalität besteht. Eine Haftung kommt dann in Betracht, wenn zwischen der Pflichtverletzung und dem Steuerausfall als dem auszugleichenden Schaden ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Der erforderliche Kausalzusammenhang ist jedoch dann nicht gegeben, wenn der Steuerausfall als Vermögensschaden des Fiskus mangels ausreichender Zahlungsmittel und vollstreckbaren Vermögens des Steuerpflichtigen unabhängig davon eingetreten ist, ob Steueranmeldungen fristgerecht eingereicht und die geschuldeten Steuerbeträge innerhalb der gesetzlich hierfür bestimmten Fristen entrichtet worden sind.

Die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters einer GmbH beschränken sich nicht nur darauf, die im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuern vorhandenen Mittel anteilmäßig zur Befriedigung des Steuergläubigers und der anderen Gläubiger einzusetzen, sondern er ist bereits vor Fälligkeit der Steuern ganz allgemein verpflichtet, die Mittel des Steuerschuldners so zu verwalten, dass dieser zur pünktlichen Tilgung auch der erst künftig fällig werdenden Steuerschulden in der Lage ist.

Welche Anforderungen an die Mittelvorsorgepflicht zu stellen sind, hängt von den Umständen des jeweiligen Einzelfalls ab. Von einem Geschäftsführer ist jedenfalls zu verlangen, dass

er vorausschauend plant und insbesondere in der Krise finanzielle Mittel zur Entrichtung der geschuldeten Steuern bereithält. Vom Eintritt der Fälligkeit der Steuern ist diese Pflicht unabhängig. Ein Geschäftsführer einer GmbH verletzt seine Pflichten deshalb dann, wenn er sich durch Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger oder in sonstiger Weise schuldhaft außerstande setzt, künftig fällig werdende Steuerschulden, deren Entstehung ihm bekannt ist, zu tilgen. Dies gilt insbesondere auch für Steuerforderungen, mit denen der Geschäftsführer rechnen muss.

Behauptet der Geschäftsführer trotz ausreichender Erträge im jeweiligen Steuerjahr, er habe die ihm obliegende Mittelvorsorgepflicht nicht verletzt, hat er detailliert und substantiiert vorzutragen (und ggf. zu belegen), aus welchen Gründen die Gesellschaft ungeachtet dessen nicht in der Lage gewesen ist, finanzielle Mittel zur Begleichung der bereits absehbaren künftigen Steuerschulden zurückzulegen.

Im Verwaltungsprozess können tatsächliche Feststellungen einer vorangegangenen strafgerichtlichen Entscheidung verwertet werden. Das Verwaltungsgericht kann sich solche Feststellungen zu eigen machen, wenn sie nach seiner Überzeugung zutreffend sind, es sei denn, dass die Beteiligten gegen die strafgerichtlichen Feststellungen substantiierte Einwendungen erheben und entsprechende Beweisanträge stellen, die das Verwaltungsgericht nach den allgemeinen für die Beweiserhebung geltenden Grundsätzen nicht unbeachtet lassen kann.

#### Praxishinweis:

Die verwaltungsrechtliche Entscheidung bestätigt die Anwendbarkeit der Grundsätze der anteiligen Tilgung auch bei der Gewerbesteuer und knüpft damit nahtlos an die finanzgerichtliche Rechtsprechung zu den sonstigen unternehmensbezogenen Steuern an. Es ist in der BFH-Rechtsprechung anerkannt, dass außerhalb der Lohnsteuer für die steuerliche Haftung (sowohl für die Haftung des gesetzlichen Vertreters bei grober Fahrlässigkeit gemäß § 69 AO als auch für die Haftung des Steuerhinterziehers nach § 71 AO) die Grundsätze der anteiligen Tilgung gelten.

Wird dieser Tilgungsgrundsatz eingehalten und kann der Geschäftsführer eine

ausreichende Mittelvorsorge substantiiert darlegen, haftet er damit steuerlich nicht persönlich für Steuerausfälle der Gesellschaft, da es mangels Kausalzusammenhangs zwischen Pflichtverletzung und Steuerausfall an einer Benachteiligung des Finanzamtes gegenüber den anderen Gläubigern fehlt. Kann die konkrete Tilgungsquote aufgrund fehlender Unterlagen nicht mehr im Einzelnen festgestellt werden, muss sie geschätzt werden. Hierauf kann bereits bei der Ankündigung einer drohenden Haftungsinspruchnahme hingewirkt werden.


Oftmals nützt es für die Verhandlung über eine Haftungsquote schon, aufgrund der vorhandenen Informationen wie OP-Listen, Kontoauszüge oder sonstige Zahlungsnachweise zumindest Anhaltspunkte für die Tilgungsquote vorzutragen, um danach möglichst eine geschätzte, aber realistische Tilgungsquote zu verhandeln. Bei der Lohnsteuer und damit verbundenen Ausfällen ist hingegen besondere Vorsicht geboten: Die Geschäftsführung ist in der Krise gezwungen, die Löhne nur noch anteilig gekürzt um die gleichzeitig abzuführende Lohnsteuer auszuzahlen, um eine eigene Haftung zu vermeiden. Ansonsten ist die Schwelle zur groben Fahrlässigkeit schnell überschritten und die Verteidigungsmöglichkeiten gegen eine Haftungsinspruchnahme sind erheblich eingeschränkt.

Die vorliegende Entscheidung ist zudem ein weiterer Beleg dafür, wie wichtig es ist, dass im Hinblick auf sämtliche Verfahren eine Gesamtstrategie entwickelt wird. So hatte der Kläger weder im Verwaltungsverfahren noch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren substantiierte Einwendungen gegen die Feststellungen im Strafurteil erhoben. Möglicherweise konnte er den Feststellungen inhaltlich auch nichts erwidern. Damit konnte das Verwaltungsgericht jedenfalls die Feststellungen aus dem Strafurteil vollständig übernehmen, ohne diese nochmals überprüfen zu müssen. Diese „Wechselwirkungen“ zwischen den Verfahren sollten jedenfalls bei der Entscheidung, eine strafrechtliche Verurteilung zu akzeptieren, unbedingt berücksichtigt und die Folgen dieser Festschreibung des Sachverhaltes für andere Verfahren antizipiert werden.

Zuletzt ist aufgrund der vorliegenden Entscheidung ebenfalls nochmals darauf

hinzuweisen, dass in derartigen Konstellationen immer an die Wirkung des § 166 AO zu denken ist. Derjenige, der akzessorisch haften soll, kann zwar grundsätzlich gegenüber seiner Haftungsinspruchnahme geltend machen, dass die Hauptschuld – hier die Gewerbesteuerforderung gegenüber der Y-GmbH – nicht bzw. nicht in dieser Höhe besteht und dies grundsätzlich ungeachtet der Frage, ob sie gegenüber dem Hauptschuldner bereits unanfechtbar festgesetzt ist.

Von diesem Grundsatz bestimmt die Regelung in § 166 AO jedoch bekanntlich eine Ausnahme. Ein Gesamtrechtsnachfolger sowie Personen, die in der Lage gewesen wären, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten, müssen eine unanfechtbare Steuerfestsetzung gegen den Steuerpflichtigen nach dieser Vorschrift gegen sich gelten lassen. Eine Überprüfung der Steuerfestsetzung muss deshalb bereits im Verfahren der originären Steuerfestsetzung gegen die Gesellschaft erfolgen und darf nicht auf ein potentes Haftungsverfahren verlagert werden.

Notfalls muss der betroffene Geschäftsführer sogar erwägen, die Kosten für ein entsprechendes Rechtsbehelfsverfahren zu übernehmen, um unzutreffend hohe Steuerfestsetzungen, auf deren Höhe es für eine insolvente Gesellschaft und einen Insolvenzverwalter möglicherweise nicht ankommt, zu vermeiden. Denn der Geschäftsführer muss für diese im sich anschließenden Haftungsverfahren ggf. persönlich einstehen und kann sie dann der Höhe nach nicht mehr anzweifeln. 

#### Autorin:

Dr. Barbara Bischoff ist Mitglied im Steuerrechtsausschuss und Partnerin/Fachanwältin für Strafrecht in der mit 24 RechtsanwältInnen wirtschafts-/steuerstrafrechtlich sowie steuerlich ausgerichteten Kanzlei Minoggio Grezesch Bachmann mit Standorten in Münster, Bremen, Köln, Hamburg und Hamm.

Minoggio Grezesch Bachmann  
Königsstr. 60  
48143 Münster  
02 51 133 226 0  
barbara.bischoff@mgb-law.de  
www.mgb-law.de