

Dipl.-Kfm. Johannes Weßling, M.I.Tax, WP/StB/FBISTr

Der zur Vertretung berufene Geschäftsführer i.S.d. § 48 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. FGO bei in- und ausländischen Personengesellschaften

Hat in einer GmbH & Co. KG in- oder ausländischen Rechts der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH sein Amt niedergelegt, stellt sich die Frage, ob die Komplementär-GmbH dann der „zur Vertretung berufene Geschäftsführer“ i.S.d. § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO ist oder ob unter diese Vorschrift nur eine natürliche Person subsumiert werden kann. Die Beantwortung dieser Frage ist für jeden Prozessvertreter wichtig, da sich hiernach bestimmt, ob die GmbH & Co. KG selbst oder ggf. jeder Kommanditist der Gesellschaft klagebefugt ist, was für die Zulässigkeit der Klage relevant ist. Der Autor stellt anhand eines aktuellen Beispiel-sachverhaltes dar, dass es sich bei dem „zur Vertretung berufenen Geschäftsführer“ nur um eine natürliche Person handeln kann. Sollte diese Auffassung nicht geteilt werden, ist er der Auffassung, dass jedenfalls in Auslandsfällen die Vorschrift des § 48 Abs. 1 FGO dergestalt teleologisch zu reduzieren ist, dass eine ausländische juristische Person ohne eigenen Geschäftsführer jedenfalls kein „zur Vertretung berufener Geschäftsführer“ im Sinne der Vorschrift ist.

I. Sachverhalt

In einer spanischen SL Scom. (GmbH & Co. KG spanischen Rechts) mit ausschließlich inländischen Kommanditisten hatte der einzige Geschäftsführer der spanischen Komplementär-Gesellschaft sein Geschäftsführeramt durch Mitteilung an die inländischen Kommanditisten niedergelegt. Im Nachgang zu der Niederlegung des Geschäftsführeramtes erließ das FA eine Einspruchsentscheidung, gegen die geklagt wurde. Da eine natürliche Person als Geschäftsführer nicht zur Verfügung stand erhob der inländische Hauptgesellschafter Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid. Das beklagte FA vertrat in der mündlichen Verhandlung¹ die Auffassung, dass die Klage unzulässig sei, weil zwar keine natürliche Person als Geschäftsführer zur Verfügung stand, jedoch die Komplementär-Gesellschaft als solche Geschäftsführungs- und Vertretungsfunktion habe und nur diese nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. FGO klagebefugt sei. Auf den Einwand des Klägersvertreter, dass diese Frage im Falle einer spanischen Gesellschaft nur nach spanischem Recht entschieden werden kann, wurde die mündliche Verhandlung wieder eröffnet und es wurde ein Rechtsgutachten zu spanischen Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Vertretungsbefugnis eines Kommanditisten eingeholt. Dieser Sachverhalt gibt Anlass zu folgenden Überlegungen:

II. Grundsätzliche Regelung zur Klagebefugnis

Nach Art. 19 Abs. 4 GG i.V.m. § 40 FGO hat grundsätzlich jedermann, der durch einen Verwaltungsakt oder die Ablehnung eines sol-

chen in seinen Rechten verletzt ist (§ 40 Abs. 2 FGO) das Recht, den Klageweg zu den Gerichten, hier zum FG zu beschreiten².

Im Falle eines Verwaltungsaktes, der die Zuweisung von im Rahmen einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung beantragten Verlusten verweigert sind die von der Ablehnung betroffenen Gesellschafter, hier die inländischen Kommanditisten der spanischen Gesellschaft im Sinne des § 40 Abs. 2 FGO in ihren Rechten verletzt, so dass diese eigentlich nach § 40 FGO klagebefugt wären³.

III. Einschränkung der Klagebefugnis bei Feststellungsbescheiden

Im Falle von einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungen schränkt allerdings § 48 FGO diese eigentliche nach § 40 FGO gegebene Klagebefugnis ein⁴, indem er diese nicht bei den in ihren Rechten verletzten Gesellschaftern belässt, sondern diese nach h.M.⁵ auf die Gesellschaft selbst vertreten durch ihre Geschäftsführer verlagert⁶. So sieht § 48 Abs. 1 Nr. 1 erste Alt. FGO vor, dass in diesen Fällen „... zur Vertretung berufene Geschäftsführer...“ in Prozessstandschaft für die Gesellschaft⁷ klagebefugt sind. Die Personengesellschaft wird Beteiligte des Verfahrens i.S.d. § 57 FGO⁸.

Begründet wurde diese Einschränkung der Rechtsweggarantie des Art. 19 GG⁹ historisch damit, dass es einer Personengesellschaft nicht zugemutet werden kann, dass Gesellschafter (hier: Kommanditisten) mit zivilrechtlich nur eingeschränkten Auskunftsrechten über den Weg einer anhängig gemachten Finanzgerichtsklage Einsicht in sämtliche steuerrelevanten Unterlagen der Gesellschaft bekommen¹⁰. In neuerer Zeit werden auch Gründe der Vereinfachung genannt, da Massenklagen einer Vielzahl von Gesellschaftern einer Gesellschaft wegen eines identischen Sachverhaltes vermieden werden sollen¹¹.

1 FG München – 7 K 2515/11 (bei Redaktionsschluss noch nicht veröffentlicht).

2 Dumke ↑, in: Schwarz, FGO, § 48 FGO, Rn. 1, Stand: 27.4.2012; Seer, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Stand: Mai 2010, § 40 FGO, Tz. 1.

3 Dumke ↑, in: Schwarz, FGO, § 48 FGO, Rn. 2, Stand: 27.4.2012.

4 Dumke ↑, in: Schwarz, FGO, § 48 FGO, Rn. 1, Stand: 27.4.2012.

5 Zur herrschenden Meinung und zu abweichenden Auffassungen vgl. Brandis, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Stand: Februar 2011, § 48 FGO, Tz. 7.

6 Dumke ↑, in: Schwarz, FGO, § 48 FGO, Rn. 9, Stand: 27.4.2012.

7 BFH, 19.5.2000 – VIII B 98/99 (NV); Brandis, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Stand: Februar 2011, § 48 FGO, Tz. 7.

8 Dumke ↑, in: Schwarz, FGO, § 48 FGO, Rn. 9, Stand: 27.4.2012; für spanische SL. SCom FG München, 7.3.2011 – 7 K 2670/09, EFG 2011, 1585.

9 Zur verfassungsrechtlichen Würdigung vgl. Steinhilff, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: März 2012, § 48 FGO, Anm. 27 ff.

10 BT-Drs. VI/1982, 189 f., „Bei einer anderen Regelung würden die nicht geschäftsführenden Gesellschafter in einer Weise z. B. auf die Gewinnermittlung einwirken können, die ihren Rechten nach dem Gesellschaftsvertrag nicht entspricht.“ S. zu einer Vorgängervorschrift auch Brandis, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Stand: Februar 2011, § 48 FGO, Tz. 2.

11 BT-Drs. VI/1982, 190, „Ist die Zahl der nicht geschäftsführenden Gesellschafter besonders groß, ergäben sich darüber hinaus unlösbare praktische Probleme.“

Abwägen musste hier der Gesetzgeber zwischen den Rechten der Gesellschafter auf Zugang zu den Gerichten mit der zivilrechtlich geregelten Einschränkung des Einsichtnahme-Rechtes in Unterlagen der Gesellschaft. Abzuwägen waren die grundgesetzlich geschützten Rechte der Gesellschafter mit den zivilrechtlich geregelten Rechten der Gesellschaft, mit denen sich der Gesellschafter durch Abschluss des Gesellschaftsvertrages einverstanden erklärt hat¹².

IV. Wiederaufleben der allgemeinen Klagebefugnis bei Feststellungsbescheiden wegen Vorrang des Art. 19 GG

Im Hinblick auf die grundgesetzlich geschützte Rechtsweggarantie des Art. 19 GG nahm der Gesetzgeber weitere Regelungen auf, die die Rechte der Gesellschafter schützen sollten. Er wies den Gesellschaftern das Klagerecht des § 40 FGO wieder zu in Fällen, in denen kein zur Vertretung berufener Gesellschafter vorhanden ist (§ 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO), in denen der Gesellschafter bereits aus der Gesellschaft ausgeschieden ist und er keinen Einfluss mehr auf die ggf. vorhandenen Vertreter der Gesellschaft hat (§ 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO) oder für Fragen persönlicher Art, die nur den jeweiligen Gesellschafter selbst betreffen (§ 48 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 FGO).

Aus den zuletzt genannten Regelungen wird deutlich, dass der Gesetzgeber der Rechtsweggarantie des Art. 19 GG eine vorrangige Bedeutung vor den zivilrechtlich eingeschränkten Einsichtnahme-Rechten der Gesellschafter in Unterlagen der Gesellschaft einräumt, da dieser zivilrechtliche Schutz in den zuletzt genannten Fällen versagt. Auch Massenklagen lassen sich hier nicht vermeiden; der grundgesetzlich geschützte Rechtsweg zu den Gerichten hat Vorrang.

V. Kein zur Vertretung berufener Geschäftsführer vorhanden

Im vorliegenden Sachverhalt stellt sich die Frage, ob ein „...zur Vertretung berufener Geschäftsführer...“ der spanischen Kommanditgesellschaft vorhanden ist, der Klage hätte erheben können. Hier soll insbesondere die Frage eine Rolle spielen, ob es sich bei dem „...zur Vertretung berufener Geschäftsführer...“ um eine natürliche Person handeln muss, oder ob es ausreichend ist, wenn dieser eine juristische Person ist, die selbst wie vorliegend keine natürliche Person als Geschäftsführer hat.

1. Natürliche oder juristische Person als zur Vertretung berufener Geschäftsführer

Bereits für den Inlandsfall einer deutschen GmbH & Co. KG findet sich kaum eine Diskussion in der Literatur oder Rechtsprechung zur Frage ob es sich bei dem zur Vertretung berufenen Geschäftsführer um eine natürliche Person handeln muss oder ob auch eine juristische Person hierunter subsumiert werden kann und muss.

Der Wortlaut des § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO gibt zu dieser Frage nichts her, da hier einfach von dem „...berufenen Geschäftsführer...“ gesprochen wird, ohne dass hier zwischen natürlichen und juristischen Personen ausdrücklich unterschieden würde.

Soweit ersichtlich äußert sich lediglich Brandis¹³ in seinem Kommentar zu dieser Frage, indem er schreibt „Geschäftsführer kann i.Ü. auch eine juristische Person sein, z.B. die Komplementär-GmbH bei einer GmbH & Co. KG, für die wiederum eine vertretungsberechtigte Person handeln muss.“

Auch Brandis geht hiernach davon aus, dass § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO nicht eine juristische Person allein ausreichen lässt, sondern dass diese wiederum durch eine weitere Person, juristisch oder natürlich vertreten sein muss; allerdings muss am Ende der Kette immer eine natürliche Person stehen, da jemand „handeln“ können muss.

2. Prozessfähigkeit des zur Vertretung berufenen Geschäftsführers notwendig?

§ 40 Abs. 2 FGO, der die Klagebefugnis nur dem direkt Betroffenen einräumt¹⁴, regelt lediglich, dass die Klagebefugnis nur demjenigen Kläger¹⁵ zusteht, der in seinen Rechten verletzt ist. Der Wortlaut des § 40 FGO regelt nicht, wer im Falle einer bestehenden Klagebefugnis die Verfahrenshandlungen vornehmen darf.

Anders jedoch im Falle des § 48 Abs. 1 FGO. Dieser gibt dem „...zur Vertretung berufener Geschäftsführer...“ ausdrücklich die Möglichkeit im Namen der Gesellschaft (= Beteiligte i.S.d. § 57 Nr. 1 FGO)¹⁶ Klage zu erheben¹⁷. Das Erheben einer Klage ist aber eine Prozesshandlung¹⁸; hierzu bedarf es der Prozessfähigkeit des § 58 FGO¹⁹.

Prozessfähigkeit und Klagebefugnis sind zu unterscheiden²⁰. Die Klagebefugnis regelt das prozessuale „Dürfen“ während die Prozessfähigkeit das prozessuale „Können“ regelt²¹. So deutet bereits der Wortlaut des § 48 Abs. 1 FGO, der von „...können...“²² spricht darauf hin, dass in dieser Regelung jedenfalls auch die Prozessfähigkeit des Geschäftsführers angesprochen ist.

Prozessfähig i.S.d. § 58 FGO sind ausschließlich natürliche Personen²³. Wenn aber § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO dem „...zur Vertretung berufener Geschäftsführer...“ direkt das Recht einräumt, Klage zu erheben²⁴, also eine Prozesshandlung vorzunehmen, so kann hierunter wegen § 58 FGO ausschließlich eine natürliche Person gemeint sein.

Im vorliegenden Sachverhalt gibt es zwar einen vertretungsberechtigten Geschäftsführer der spanischen Gesellschaft, nämlich die spanische S.L. Würde diese als „...zur Vertretung berufener Geschäftsführer...“ i.S.d. § 48 Abs. 1 FGO angesehen, ginge die Regelung ins Leere, weil die Gesellschaft ohne eine natürliche Person als eigenem Geschäftsführer nicht prozessfähig i.S.d. § 58 FGO ist und deshalb eben keine Klage für die Gesellschaft erheben kann.

Hiernach ergibt sich, dass der „...zur Vertretung berufener Geschäftsführer...“ i.S.d. § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO eine natürliche Person sein muss. Ist eine solche prozessfähige Person nicht vorhanden, so greift § 48 Abs. 1 Nr. 1. Alt. FGO oder wie hier § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO. Der inländische Gesellschafter wäre klagebefugt.

Eine andere Interpretation wäre auch widersinnig, da eine juristische Person ohne natürliche Person als Geschäftsführer nicht handeln und dem in seinen Rechten verletzten Gesellschafter nicht zu seinem nach Art. 19 GG geschützten Recht auf seinen Rechtsweg verhelfen kann.

12 Vgl. Steinhilff, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: März 2012, § 48 FGO, Anm. 27.

13 Brandis, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Stand: Februar 2011, § 48 FGO, Tz. 10.

14 Dumke †, in: Schwarz, FGO, § 40 FGO, Rn. 30a, Stand: 27.4.2012.

15 Beteiligter i.S.d. § 57 Nr. 1 FGO.

16 Dumke †, in: Schwarz, FGO, § 48 FGO, Rn. 9, Stand: 27.4.2012; für spanische S.L. S.Com FG München, 7.3.2011 – 7 K 2670/09, EFG 2011, 1585.

17 „Gegen Bescheide ... können Klage erheben: 1. Zur Vertretung berufener Geschäftsführer...“.

18 Dumke †, in: Schwarz, FGO, § 58 FGO, Rn. 7, Stand: 15.11.2008.

19 Dumke †, in: Schwarz, FGO, § 58 FGO, Rn. 7, Stand: 15.11.2008; zum Begriff vgl. Drüen, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Stand: Februar 2011, § 58 FGO, Tz. 1.

20 Drüen, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Stand: Februar 2011, § 58 FGO, Tz. 5.

21 Drüen, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Stand: Februar 2011, § 58 FGO, Tz. 5.

22 „... können Klage erheben ...“.

23 Dumke †, in: Schwarz, FGO, § 58 FGO, Rn. 9, Stand: 15.11.2008; Drüen, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Stand: Februar 2011, § 58 FGO, Tz. 11.

24 „...können Klage erheben...“.

VI. Verweis auf den zivilrechtlichen Klageweg

Eingewendet werden könnte, dass es dem Kommanditisten ja möglich wäre, etwa im zivilrechtlichen Klageweg die Komplementär GmbH zu veranlassen, einen handlungsfähigen Geschäftsführer zu bestellen. Dies kann im Hinblick auf die Dauer zivilrechtlicher Verfahren und die kurzen Klagefristen von einem Monat in Finanzgerichtsverfahren jedoch nicht ernstlich vertreten werden. Wegen des Rangs des Art. 19 GG in einem Rechtsstaat darf ein durch die Eingriffsverwaltung in seinen Rechten verletzter Kommanditist nicht erst auf ein ungewisses gesellschaftsrechtliches Klageverfahren (u.U. im Ausland) verwiesen werden, in dem ein Geschäftsführer bestellt wird, der dann seine Rechte im Rahmen eines Finanzgerichtsverfahrens vertreten soll. § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO meint vielmehr eine prozessfähige Person, die auch kurzfristig im Rahmen der bestehenden Klagefristen handeln kann.

VII. Auffassung des BFH: Möglichkeit des kurzfristigen Handelns notwendig

Ähnlich sieht dies auch der BFH in seinem Beschluss vom 15.1.1998²⁵. Es ging um den Fall einer GbR mit 83 Gesellschaftern von denen einige einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung beim BFH gestellt hatten; hier gilt § 48 FGO analog. Mangels abweichender Regelungen im Gesellschaftsvertrag waren in der GbR sämtliche 83 Gesellschafter gemeinsam zur Vertretung und Geschäftsführung berechtigt²⁶. Im Sinne des § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO gab es also „... zur Vertretung berufene Geschäftsführer...“, nämlich die 83 Gesellschafter, die eigentlich lediglich gemeinsam nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO klagebefugt waren.

Der BFH entschied jedoch demgegenüber, dass zwar „... zur Vertretung berufene Geschäftsführer...“ vorhanden seien, nicht aber solche i.S.d. § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO, sodass er den Antrag einzelner Gesellschafter nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO für zulässig hielt.

Begründet hat der BFH dies wie folgt:

„In dieser Situation fehlt es an Personen, die – entsprechend dem gesetzlichen Leitbild des vertretungsberechtigten Geschäftsführers – in der Lage sind, kurzfristig für die Gesellschaft zu handeln.“²⁷

Hier wird deutlich, dass es auch dem BFH bei der Frage des Vorhandenseins eines zur Vertretung berufenen Geschäftsführers i.S.d. § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO darauf ankommt, dass dieser kurzfristig handeln und dem Gesellschafter zu seinem Recht verhelfen kann. Gibt es eine solche natürliche Person nicht, ist § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO teleologisch zu reduzieren.²⁸

VIII. Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis lässt sich festhalten, dass der „... zur Vertretung berufene Geschäftsführer...“ i.S.d. § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO eine prozessfähige natürliche Person sein muss, die kurzfristig handeln kann. Ist der Geschäftsführer wie im Ausgangsfall eine juristische Person, die keinen eigenen Geschäftsführer hat, kann § 48 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. FGO nicht zur Anwendung kommen; klagebefugt wären dann die Kommanditisten nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO. Dieses Ergebnis gilt sowohl für inländische als auch für ausländische Personengesellschaften.

IX. Abweichende Auffassung des FA

Das beklagte FA vertrat in der mündlichen Verhandlung eine andere Auffassung und hielt die spanische SL als Komplementärin der SCom für den „... zur Vertretung berufenen Geschäftsführer...“ i.S.d. § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO obwohl diese selbst keinen eigenen Geschäftsführer hatte. Dies wirft Probleme auf, denn nun ist das ausländische hier spanische Recht betroffen. Es stellen sich vielfältige Fragen:

- Was regelt das spanische Recht, wenn die natürliche Person das Geschäftsführungsamt in der spanischen SL gegenüber der SL und den Kommanditisten niedergelegt hat?
- geht das nach spanischem Recht überhaupt?
- Sind ggf. dann die Kommanditisten vertretungsbefugt?
- Welche Möglichkeiten hat der Kommanditist der spanischen Gesellschaft Einfluss zu nehmen auf die Bestellung eines Geschäftsführers in der SL?

Erst wenn solche Fragen beantwortet sind, kann der Kommanditist entscheiden, ob er selbst klagebefugt nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO ist oder nicht.

X. Einfluss des ausländischen Rechtskreises auf die Rechtsweggarantie zu deutschen Gerichten?

Im Ergebnis wird nach dieser Lösung der nach Art. 19 GG grundgesetzlich geschützte Rechtsweg eines inländischen Gesellschafters zu inländischen Gerichten abhängig gemacht von Rechtsfragen aus einem ausländischen Rechtskreis. Mag dies bei Gesellschaften im europäischen Ausland noch überschaubar sein, ist dies bei Gesellschaften in völlig fremden Rechtskreisen wie Arabien, Afrika oder China wohl kaum in angemessener Frist möglich²⁹.

Zu fragen ist auch, ob dies noch von der Rechtsweggarantie des Art. 19 GG gedeckt ist, da zwar der Gesetzgeber befugt ist, für das Rechtsschutzbegehren besondere formelle Voraussetzungen aufzustellen³⁰. Allerdings dürfen diese formellen Voraussetzungen den Rechtssuchenden nicht unverhältnismäßig belasten³¹ und der Rechtsweg darf nicht in unzumutbarer Weise erschwert werden³². Das Abhängigmachen der Rechtsweggarantie für inländische Gesellschafter zu inländischen Gerichten von Regelungen teilweise völlig fremder Rechtskreise scheint das Kriterium „... in unzumutbarer Weise erschwert...“ zu erfüllen.

Selbst wenn man daher mit dem beklagten FA davon ausginge, dass für die Anwendung des § 48 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. FGO auch juristische Personen ausreichend sind, kann es in solchen Fällen, in denen fremde Rechtskreise betroffen sind auch hier nur die oben zitierte Lösung des BFH geben, den § 48 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. FGO teleologisch zu reduzieren und zu richten, dass es in Auslandsfällen trotz Vorhandensein einer juristischen Person als zur Vertretung berufener Geschäfts-

25 BFH, 15.1.1998 – IX B 26/97 (NV).

26 §§ 709, 714 BGB.

27 BFH, 15.1.1998 – IX B 26/97 (NV); Entscheidungsgründe 1., 3. Absatz letzter Satz.

28 Vgl. *Steinhauff*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: März 2012, § 48 FGO, Anm. 71.

29 Ähnlich ist der Fall der Gewinnermittlung einer ausländischen Gesellschaft für Zwecke des inländischen Steuerrechts. Auch hier wird der Gewinn unabhängig von den Regelungen des ausländischen Rechtskreises nach den Grundsätzen der inländischen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelt: BFH, 13.9.1989 – I R 117/87, BB 1989, 2365; BFH, 22.5.1991 – I R 32/90, BB 1991, 2265; *Weßling*, StB 2011, 120 ff.

30 Vgl. *Steinhauff*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: März 2012, § 48 FGO, Anm. 28.

31 Vgl. *Steinhauff*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: März 2012, § 48 FGO, Anm. 28.

32 Vgl. *Steinhauff*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: März 2012, § 48 FGO, Anm. 28, mit Hinweis auf BVerfG, 2.3.1993 – 1 BvR 249/92, BVerfGE 88, 118.

fürer einen solchen i.S.d. § 48 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. FGO nicht gibt, weil es keine prozessfähigen Personen gibt, die im Stande sind kurzfristig zu handeln.

XI. Ergebnis

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass

- zur Vertretung berufene Geschäftsführer i.S.d. § 48 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. FGO nur prozessfähige Geschäftsführer, also natürliche Personen sein können.
- Sollte das erste Ergebnis verneint werden, so ist jedenfalls in Fällen, in denen eine ausländische Personengesellschaft nur juristische Personen als Geschäftsführer hat, die selbst keinen Geschäftsführer ha-

ben, § 48 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. FGO teleologisch dergestalt zu reduzieren ist, dass in solchen Fällen kein Geschäftsführer i.S.d. § 48 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. FGO vorhanden ist.

Dipl.-Kfm. Johannes Weßling, M.I.Tax, WP/StB/FBStR, ist in eigener Praxis in Münster tätig. 2008 wurde er auch zum Fachberater für Internationales Steuerrecht bestellt. Er ist Autor zahlreicher Beiträge in steuerlichen Fachzeitschriften und Festschriften.



BFH: Keine Haftung von Bankmitarbeitern wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung bei Anonymität der mutmaßlichen Haupttäter

BFH, Urteil vom 15.1.2013 – VIII R 22/10

Volltext des Urteils: **BB-ONLINE BBL2013-917-4**
unter www.betriebs-berater.de

AMTLICHE LEITSÄTZE

1. Die Haftung nach § 71 AO setzt u.a. voraus, dass der Tatbestand einer Steuerhinterziehung erfüllt ist.
2. Im Zusammenhang mit anonymisierten Kapitaltransfers ins Ausland setzt die Feststellung einer Steuerhinterziehung voraus, dass der jeweilige Inhaber des in das Ausland transferierten Kapitals daraus in der Folge Erträge erzielt hat, die der Besteuerung im Inland unterlagen, dass er z.B. unrichtige Angaben in seiner Steuererklärung gemacht, dadurch Steuern hinterzogen und dabei vorsätzlich gehandelt hat.
3. Kann das FG verbleibende Zweifel, ob und in welchem Umfang Steuerhinterziehungen begangen wurden, nicht ausräumen, muss es wegen der insoweit bestehenden Feststellungslast des FA zu dessen Lasten den Haftungstatbestand i.S. des § 71 AO verneinen.

AO § 71, § 370

SACHVERHALT

Streitig ist, ob der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) wegen Beihilfe zu Steuerhinterziehungen durch anonym gebliebene Bankkunden haftet. Der Kläger war Leiter der Wertpapieradministration bei einem großen deutschen Kreditinstitut X und als solcher unmittelbar dem Vorstand unterstellt. X war an zwei gleichnamigen Auslandsgesellschaften in Luxemburg und der Schweiz beteiligt. Der Kläger veranlasste und genehmigte 1992 – nach Abstimmung mit der Revision sowie der Rechtsabteilung des Kreditinstituts – zwei Anweisungen, die darauf gerichtet waren, den anonymen Transfer von Wertpapieren zu den Auslandstöchtern der X zu ermöglichen. Ergänzt wurde diese Regelung im Oktober 1992 für sog. auslandsverwahrte Werte in der Weise, dass effektiv eingelieferte Werte „auch ohne Legitimationsprüfung entsprechend der Kundenangabe (z.B.

Kennwort oder Kundennummer)“ angenommen werden konnten. Auf die bis dahin einzuholende Aneignungsermächtigung gemäß § 13 des Depotgesetzes sollte verzichtet werden können.

Im Jahr 1996 begann die Finanzverwaltung bei der X mit Ermittlungen wegen des Verdachts der Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch deren Mitarbeiter und Vorstandsmitglieder zugunsten von Kunden der X und ihrer beiden Auslandstöchter in Luxemburg und der Schweiz. Das zuständige FA stellte fest, dass eine Vielzahl von Kunden der X und der beiden Tochtergesellschaften die Möglichkeit genutzt hatten, Kapital und Wertpapiere anonym über die Grenze zu den Tochtergesellschaften zu transferieren. Anstelle der personenbezogenen Kundendaten waren lediglich Referenznummern, Kundennummern, Depot-Kontennummern oder mit der Auslandsbank vereinbarte Kennworte auf den Transferbelegen vermerkt worden.

Trotz der Anonymisierung gelang es der Finanzverwaltung unter Mithilfe der X, etwa 75 % der Vorgänge einzelnen Kunden zuzuordnen. Die weiteren Ermittlungen ergaben, dass nahezu kein nachträglich enttarnter Kunde die Erträge aus den ins Ausland transferierten Wertpapieren in seiner Einkommensteuererklärung angegeben hatte. In etwa 6 % der Fälle hatte dies allerdings keine steuerverkürzende Wirkung. Die Identität der übrigen Kunden, die Bargeld und Wertpapiere anonym transferiert hatten, konnte nicht ermittelt werden. Insgesamt handelte es sich dabei um 1149 Kunden, von denen 638 Kunden Wertpapiere transferiert hatten. Die ermittelte Nominalwertsumme der von diesen 638 Kunden transferierten Wertpapiere belief sich auf 304 732 400 DM.

Der Beklagte und Revisionskläger (das FA) nahm den Kläger wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in 638 Fällen für hinterzogene Einkommensteuer in Höhe von 2 250 824,46 Euro und Hinterziehungszinsen zur Einkommensteuer in Höhe von weiteren 1 204 178 Euro gemäß § 71 AO in Haftung. Er und seine Mitarbeiter hätten ein System entwickelt und praktiziert, das es den Kunden der X erlaubt habe, Kapital anonym ins Ausland zu transferieren und so der Zinsabschlagsteuer zu entgehen. Der Kläger