

Wie Betriebskosten entstanden sind, ist egal

Hat sich ein Unternehmer mitschuldig gemacht, dass ein Kunde von ihm Steuern hinterzogen hat (hier: durch Ausstellung von Barquittungen ohne Namen des Kunden) und muss er für die dadurch ausgefallenen Steuern (mit-)haften, so kann er diesen Aufwand steuermindernd berücksichtigen (als Werbungskosten oder Betriebsausgabe.)

Quelle: Wolfgang Büser

Zahlungen eines GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers auf Grund einer Haftung wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung Dritter als Werbungskosten; Schuldhaft verursachte Aufwendungen als Erwerbsaufwendungen; Abgrenzung Erwerbsaufwendungen zu Kosten der privaten Lebensführung; Erwerbsbezogener Veranlassungszusammenhang; Eingreifen von Abzugsverboten

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 09.12.2003

Referenz: JurionRS 2003, 26260

Aktenzeichen: VI R 35/96

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Münster - 17.01.1995 - AZ: 11 K 2448/94 E

Rechtsgrundlagen:

§ 71 AO 1977

§ 12 Nr. 1 EStG

§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG

§ 40 AO 1977

§ 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG

§ 4 Abs. 5 Nr. 8a EStG

§ 69 AO 1977

Fundstellen:

BFHE 205, 56 - 62

b&b 2004, 327

BB 2004, 1149-1151 (Volltext mit amtl. LS)

BFH/NV 2004, 865-867 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2004, 641-643 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2004, 1241-1243 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2004, 910-912 (Volltext mit amtl. LS)
DStRE 2004, 672
DStZ 2004, 389-390 (Kurzinformation)
DStZ 2004, 418-421 (Volltext mit amtl. LS)
EStB 2004, 283-284 (Volltext mit amtl. LS)
FR 2004, 840-842
GmbHR 2004, 831-833 (Volltext mit amtl. LS)
GmbH-StB 2004, 162-163 (Volltext mit amtl. LS)
GStB 2004, 29
HFR 2004, 742-744
INF 2004, 405-406
KFR 2004, 299-300
KÖSDI 2004, 14202 (Kurzinformation)
NJW 2004, 2120 (amtl. Leitsatz) "Haftung wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung"
NWB 2005, 4258
NWB 2005, 2478 (Kurzinformation)
NWB 2004, 1574-1575 (Kurzinformation)
NWB 2005, 4347 (Kurzinformation)
NWB 2006, 405 (Kurzinformation)
NZG 2004, 683-685 (Volltext mit amtl. LS)
RdW 2004, XII Heft 15 (Kurzinformation)
SJ 2004, 4
stak 2004
StB 2004, 241
StBW 2004, 3
SteuerBriefe 2004, 750-751
StuB 2004, 702
WPg 2004, 1016-1017

Amtlicher Leitsatz:

Zahlungen auf Grund einer Haftung wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung Dritter können bei einem GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer zu Erwerbsaufwendungen führen.

Gründe

- 1 I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden für das Streitjahr 1992 als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger bezog im Streitjahr als Geschäftsführer der X GmbH (im Folgenden: GmbH) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von rd. 430 000 DM und als deren Alleingesellschafter Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von rd. 1 718 000 DM. Die GmbH betrieb einen Großhandel. Einkaufsberechtigt waren nur Wiederverkäufer.
- 2 Nach den Ermittlungen des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung hatte der Kläger in den dem Streitjahr vorangegangenen Jahren verschiedenen Kunden der GmbH sog. Barverkaufsrechnungen ausgestellt. Diese wiesen entgegen der Vorschrift des § 144 Abs. 3 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO 1977) weder die Firma noch die Anschrift der Abnehmer (Wiederverkäufer) aus. Diesen wurde hierdurch die Möglichkeit verschafft, Schwarzgeld zu erlösen.
- 3 Auf Grund dieses Sachverhalts wurde der Kläger vom Landgericht (LG) wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung rechtskräftig zu einer Freiheitsstrafe auf Bewährung verurteilt.
- 4 Überdies wurde der Kläger mit verschiedenen, auf § 71 AO 1977 gestützten Haftungsbescheiden für die Steuerschulden verschiedener Kunden der GmbH in Haftung genommen, und zwar u.a. für Einkommen- und Umsatzsteuer nebst hierauf entfallenden Hinterziehungszinsen. Auf diese Haftungsschulden leistete der Kläger im Streitjahr 1992 einen Gesamtbetrag in Höhe von 569 508 DM.
- 5 In ihrer Einkommensteuer-Erklärung für 1992 machten die Kläger die gezahlten Haftungsbeträge als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte es ab, die Zahlungen zu berücksichtigen.
- 6 Die hiergegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1996, 742 veröffentlichten Gründen im Wesentlichen aus, die geleisteten Haftungsbeträge stellten keine Werbungskosten dar. Es könne nicht außer Betracht bleiben, dass der Kläger durch sein Handeln bewusst und gewollt Beihilfe zur Steuerhinterziehung Dritter geleistet habe, um diesen die Erzielung nicht versteuerter, privat vereinnahmter Gelder zu ermöglichen. Zu einer etwaigen beruflichen Veranlassung sei eine dem Bereich der Lebensführung zuzuordnende Veranlassung hinzu getreten, weshalb § 12 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) die Abziehbarkeit der Aufwendungen verbiete.
- 7 Mit ihrer Revision vertreten die Kläger im Wesentlichen die Auffassung, die Zahlungen, die der Kläger auf Grund der ergangenen Haftungsbescheide geleistet habe, seien als Werbungskosten zu berücksichtigen. Für Haftungsaufwendungen komme ein entsprechender Abzug ausnahmsweise dann in Betracht, wenn die Kosten nachweislich im beruflichen Interesse getätigt würden. Sei die Haftungsinanspruchnahme durch die Arbeitnehmer- und/ oder die Gesellschafterstellung veranlasst, seien die Aufwendungen bei der Einkunftsart abziehbar, zu der nach Grund und Wesen die engere Beziehung bestehe. Obgleich bei einer wesentlichen Beteiligung eines Gesellschafter-Geschäftsführers nachträglich Anschaffungskosten vorliegen könnten, seien im Einzelfall --wie hier-- Haftungsaufwendungen unter besonderen Umständen als Werbungskosten bei dessen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zu berücksichtigen. Der

Haftungsinanspruchnahme aus § 71 AO 1977 liege eine Verletzung der Aufzeichnungspflicht nach § 144 AO 1977 zu Grunde. Diese Pflichtverletzung habe der Kläger im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit als GmbH-Geschäftsführer begangen. Werbungskosten seien auch deswegen zu bejahen, weil die Haftung eines Geschäftsführers nach §§ 34, 69 AO 1977 generell zum Werbungskostenabzug führe und nichts anderes gelten könne, wenn die Haftung stattdessen auf § 71 AO 1977 gestützt werde. Soweit die Haftung überwiegend durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen sein sollte, seien die Zahlungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzuerkennen.

8 Die Kläger beantragen sinngemäß,

das angefochtene Urteil aufzuheben und bei der Einkommensteuer für 1992 die Zahlungen des Klägers in Höhe von 569 508 DM als Werbungskosten zu berücksichtigen.

9 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

10 Es führt im Wesentlichen aus, der Kläger habe den zum Werbungskostenabzug erforderlichen subjektiven Veranlassungszusammenhang weder dargelegt noch nachgewiesen. Im Übrigen bestehe rechtlich ein Unterschied, ob ein Geschäftsführer nach § 69 AO 1977 oder nach § 71 AO 1977 hafte. Der Kläger sei nach der letztgenannten Vorschrift in Anspruch genommen worden, da er als Privatperson die sog. Barverkaufsrechnungen ausgestellt und hierdurch bei der Steuerhinterziehung Dritter Hilfe geleistet habe. Der Kläger sei gerade nicht als Geschäftsführer in Anspruch genommen worden. Eine Berücksichtigung der streitbefangenen Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen scheidet gleichfalls aus.

11 II.

Die Revision der Kläger ist begründet; sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

12 Zahlungen auf Grund einer Haftung (§ 71 i.V.m. § 191 AO 1977) wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung Dritter können bei einem GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer als Erwerbsaufwendungen anzuerkennen sein. Entgegen der Ansicht des FG sind Aufwendungen, die durch strafbare Handlungen ausgelöst werden, nicht ohne weiteres der privaten Lebensführung i.S. des § 12 Nr. 1 EStG zuzuordnen.

13 1.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (z.B. Urteil vom 28. November 1980 VI R 193/77, BFHE 132, 431, BStBl II 1981, 368) sind Werbungskosten über den Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG hinaus alle Aufwendungen, die durch die Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen veranlasst sind. Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn objektiv ein Zusammenhang mit der auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser steuerlich relevanten Tätigkeit gemacht werden. Dabei setzen Werbungskosten stets einen solchen objektiven Zusammenhang voraus, während die subjektive Absicht kein in jedem Fall notwendiges Merkmal des Werbungskostenbegriffs ist, weil z.B. auch unfreiwillige Ausgaben und Zwangsaufwendungen nach dem objektiven Nettoprinzip Werbungskosten sind. Die Aufwendungen müssen zu einer Einkunftsart in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Ob ein solcher besteht, richtet sich nach der --wertenden-- Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments und der Zuweisung dieses Bestimmungsgrundes zur einkommensteuerlich relevanten Erwerbssphäre (BFH-Beschluss vom 4. Juli 1990 GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817, 823; v. Beckerath in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., § 9 Rn. 61). Stehen Aufwendungen mit mehreren Einkunftsarten

in wirtschaftlichem Zusammenhang, sind sie im Schätzungswege aufzuteilen. Ist eine Schätzung nicht möglich, sind die Aufwendungen bei derjenigen Einkunftsart zu berücksichtigen, mit der sie die engere wirtschaftliche Beziehung haben (Schmidt/Drenseck, Einkommensteuergesetz, 22. Aufl., § 9 Rz. 80, m.w.N.).

14 2.

Nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 28. November 1977 GrS 2-3/77 (BFHE 124, 43, BStBl II 1978, 105, zu Unfallkosten bei einem bewussten und leichtfertigen Verstoß gegen Verkehrsvorschriften) können auch schuldhaft verursachte Aufwendungen als Erwerbsaufwendungen zu berücksichtigen sein. In diesen Fällen ist nicht stets die private Lebensführung des Steuerpflichtigen betroffen. Nach Ansicht des Großen Senats sind --für die Einordnung von Aufwendungen diesseits oder jenseits der Grenze des § 12 Nr. 1 EStG -- auf das Verschulden, die Strafbarkeit oder das moralische Verhalten des Steuerpflichtigen abzielende Wertungen ungeeignet, weil die Besteuerung sich grundsätzlich wertungsindifferent nur nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit richtet.

15 Dementsprechend können auch strafbare Handlungen, die im Zusammenhang mit einer betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit stehen, Erwerbsaufwendungen begründen und die sich aus ihnen ergebenden Schadensersatzverpflichtungen zu Werbungskosten oder Betriebsausgaben sowie Betriebsschulden bzw. Rückstellungen i.S. der § 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 249 des Handelsgesetzbuchs (HGB) führen (ständige BFH-Rechtsprechung; z.B. Beschluss vom 20. Juli 1994 I B 11/94, BFH/NV 1995, 198; Urteil vom 2. Oktober 1992 III R 54/91, BFHE 169, 423, BStBl II 1993, 153).

16 Dieses Ergebnis folgt nicht nur aus dem objektiven Nettoprinzip, sondern ergibt sich auch aus § 40 AO 1977. Danach ist es für die Besteuerung unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.

17 Die Annahme von Erwerbsaufwendungen setzt in diesen Fällen allerdings voraus, dass die --die Aufwendungen auslösenden-- schuldhaften Handlungen noch im Rahmen der betrieblichen oder beruflichen Aufgabenerfüllung liegen und nicht auf privaten, den betrieblichen oder beruflichen Zusammenhang aufhebenden Umständen beruhen. So greifen nach der Rechtsprechung private Gründe dann durch, wenn die strafbaren Handlungen mit der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen nur insoweit im Zusammenhang stehen, als diese eine Gelegenheit zu einer Straftat verschafft (vgl. BFH-Urteil vom 19. März 1987 IV R 140/84, BFH/NV 1987, 577; FG München, Urteil vom 30. September 1998 1 K 774/96, rkr., EFG 1999, 108). Eine erwerbsbezogene Veranlassung wird auch aufgehoben, wenn der Arbeitnehmer seinen Arbeitgeber bewusst schädigen wollte oder sich oder einen Dritten durch die schädigende Handlung bereichert hat (BFH-Urteile vom 18. September 1987 VI R 121/84, BFH/NV 1988, 353; vom 3. Mai 1985 VI R 103/82, BFH/NV 1986, 392; vom 6. Februar 1981 VI R 30/77, BFHE 132, 461, BStBl II 1981, 362).

18 Diese von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zu schuldhaft veranlassten Aufwendungen finden in der Literatur --soweit ersichtlich-- einhellige Zustimmung (vgl. z.B. von Bornhaupt in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --K/S/M--, Einkommensteuergesetz, § 9 Rdnr. B 211 ff.; Söhn in K/S/M, § 4 Rdnr. E 1200 Stichwort Schadensersatzleistungen; Schmidt/Drenseck, a.a.O., § 9 Rz. 23; Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 21. Aufl., § 4 EStG Anm. 798, 809; Blümich/Thürmer, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, 15. Aufl., § 9 EStG Rz. 148 f. und 600 Stichwort Schadensersatzleistungen).

19 3.

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgrundsätze können auch auf Haftungsbescheide nach § 71 i.V.m. § 191 AO 1977 geleistete Zahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH als

Erwerbsaufwendungen abziehbar sein, wenn sich die deliktische Pflichtverletzung (noch) innerhalb der einkommensteuerlich relevanten Erwerbssphäre bewegt. Ein solcher Fall liegt hier vor.

- 20** Nach den Feststellungen des Strafurteils, auf das in der Vorentscheidung ausdrücklich Bezug genommen wird, ist die Initiative zu den Schwarzeinkäufen regelmäßig von den Einzelhändlern (Wiederverkäufern) ausgegangen. Der Kläger ist deren rechtswidrigen Ansinnen, sog. Barverkaufsrechnungen zu erteilen, deshalb nachgekommen, um Umsatzeinbußen zu Lasten der GmbH zu vermeiden bzw. der bestehenden Konkurrenzsituation zwischen der GmbH und den übrigen Großhandelsbetrieben standzuhalten. Zu Gunsten des Klägers hat das LG zum einen berücksichtigt, dass dieser zu Beginn seiner beruflichen Tätigkeit die bezeichnete rechtswidrige Handhabung sowohl im Betrieb der GmbH selbst als auch als übliche Praxis in der Lebensmittelbranche vorgefunden hat. Zum anderen wurde dem Kläger zugute gehalten, dass er aus seinem unrechtmäßigen Verhalten selbst keinen eigenen Vorteil gezogen hatte; vielmehr wurden die Schwarzumsätze bei der GmbH ordnungsgemäß versteuert. Nach den tatsächlichen Feststellungen des in Bezug genommenen Strafurteils erstreckten sich die wirtschaftlichen Vorteile ausschließlich auf den Erhalt und Ausbau des Kundenstammes der GmbH.
- 21** Das FG hat im Übrigen verkannt, dass ein Verstoß gegen die Aufzeichnungspflicht nach § 144 AO 1977 --für deren Erfüllung der Geschäftsführer einer GmbH nach § 34 Abs. 1 AO 1977 i.V.m. § 35 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) zu sorgen hat-- sich regelmäßig innerhalb des Einkunftserzielungsbereichs vollzieht. Die private Lebensführung kann in einem solchen Fall ohne das Hinzutreten weiterer Umstände nicht betroffen sein (Schmidt/ Dreneck, a.a.O., § 9 Rz. 23; von Bornhaupt in K/S/M, § 9 Rz. B 700 Stichwort Haftung von Geschäftsführern u.a.; Richter, Finanz-Rundschau --FR-- 1988, 350).
- 22** Bei dieser Sach- und Rechtslage kann nicht angenommen werden, die Zahlungen des Klägers stünden mit seiner privaten Lebensführung im wirtschaftlichen Zusammenhang. Die strafbaren, die Haftungsanspruchnahme auslösenden Handlungen des Klägers lagen vielmehr eindeutig im Rahmen seiner betrieblichen/beruflichen Zielvorstellungen.
- 23** 4.
- Einer Berücksichtigung der Zahlungen als Erwerbsaufwendungen stehen auch Sinn und Zweck der Haftung nach § 71 AO 1977 nicht entgegen. Eine derartige Haftung stellt keine zusätzliche Strafsanktion für steuerunehrliches Verhalten dar, sondern soll allein den durch die Hinterziehungshandlung verursachten Vermögensschaden des Fiskus ausgleichen (vgl. BFH-Urteile vom 26. August 1992 VII R 50/91 , BFHE 169, 13, BStBl II 1993, 8; vom 26. Februar 1991 VII R 3/90, BFH/NV 1991, 504; Beschluss vom 11. Februar 2002 VII B 323/00, BFH/NV 2002, 891; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 71 AO Rz. 3, 30, m.w.N.; Klein/Rüsken, Abgabenordnung, 8. Aufl., § 71 Rz. 2). Entgegen der Ansicht des FA unterscheidet sich § 71 AO 1977 insoweit nicht von der Haftungsnorm des § 69 AO 1977, die ebenfalls Schadensersatzcharakter hat (BFH-Urteil vom 13. Juli 1994 I R 112/93 , BFHE 175, 489, BStBl II 1995, 198; Klein/Rüsken, a.a.O., § 69 Rz. 1; Loose in Tipke-Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 69 AO Tz. 2 und § 71 AO Tz. 1).
- 24** 5.
- Gesetzliche Abzugsverbote für die vorliegenden erwerbsbedingten Aufwendungen greifen nicht ein. Im Streitfall ist weder die Vorschrift des § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG noch die der Nr. 8a EStG einschlägig. Diese beiden --auf Grund § 9 Abs. 5 EStG mit Wirkung ab 1992 auch bei den Überschusseinkünften anzuwendenden-- Abzugsverbote erstrecken sich nicht auf Haftungen für fremde Steuerschulden und zwar auch nicht, soweit sich die Haftung auf Hinterziehungszinsen bezieht.
- 25** 6.
- Die Vorentscheidung ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen und deshalb aufzuheben.

Die Sache ist nicht spruchreif und an das FG zurückzuverweisen. Das FG hat sich zu Unrecht damit begnügt, die Zahlungen des Klägers dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuweisen. Im zweiten Rechtsgang wird das FG zu prüfen haben, ob die Zahlungen des Klägers als Werbungskosten bei dessen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG) und/oder bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) zu beurteilen sind; hierbei wird es auch der von den Klägern angesprochenen Frage nachzugehen haben, ob Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Zahlungen ausnahmsweise als auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhend anzusehen sind (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 2. Mai 2001 VIII R 32/00 , BFHE 195, 302, BStBl II 2001, 668; vom 22. Oktober 2002 VI R 16/02, BFH/NV 2003, 164).

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