

Wissenschaftlich begründetes KURZGUTACHTEN

zur Problematik

Steuerhinterziehung Kommanditistin

erstellt im Auftrag von

Herr Rechtsanwalt Max Mustermann

Köln, *13.06.2023*

I. Sachverhalt

Gegen die Steuerpflichtige wurde ein Strafverfahren gem. § 370 AO eingeleitet, weil sie Einkünfte aus § 15 EStG als Kommanditistin einer KG zu niedrig erklärt haben soll.

Unstreitig ist insoweit, dass der Gewinn der KG zu niedrig erklärt wurde, weil der Komplementär der KG – der von der Steuerpflichtigen in den Streitjahren bereits geschiedene Ehemann – Betriebsausgaben geltend gemacht hat, denen Scheinrechnungen zu Grunde lagen.

Die Steuerpflichtige hatte hiervon keine Kenntnis.

Fragestellung

Hat eine Kontrollpflicht der Kommanditistin bestanden, deren Verletzung steuerstrafrechtlich relevant ist?

II. Gutachterliche Stellungnahme

Da der Gesellschaftsvertrag der KG keine vom HGB abweichenden Regelungen enthält, kann sich eine Kontrollpflicht nur aus der gesetzlich festgelegten Stellung eines Kommanditisten ergeben.

Das gesetzliche Leitbild ist diesbezüglich, dass der Kommanditist nur kapitalmäßig beteiligt ist.

Sein Einfluss auf die Geschäftsführung ist gesetzlich dementsprechend grundsätzlich nicht gewollt.

Dies ergibt sich ausdrücklich aus § 164 S.1 HGB, wonach der Kommanditist von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist.

Hieraus folgert ein Teil der Fachliteratur und auch die Rechtsprechung, dass der Kommanditist sogar eine nicht ordnungsgemäße Geschäftsführung hinnehmen muss und den Anspruch der KG auf ordnungsgemäße Geschäftsführung auch nicht im Wege der actio pro socio geltend machen kann (vgl. z.B. Röhrich/Graf v. Westphalen/Haas/Mock, Komm. HGB 5. Aufl. 2019, § 164 Tz.3. A.A. Hopt, Komm. HGB 42. Aufl. 2023, § 164 Tz.1).

Nur bei außergewöhnlichen Geschäften steht ihm ein Widerspruchsrecht gem. § 164 S.1 HGB zu, welches faktisch auf die Notwendigkeit einer Zustimmung zu solchen Geschäften hinausläuft.

Außergewöhnliche Geschäfte sind solche, die nach ihrem Gegenstand oder dem mit ihnen verbundenen Risiko über den gewöhnlichen Geschäftsverkehr hinausgehen (vgl. Münchner Kommentar/ Grunewald, HGB Bd.3, 4.Aufl. 2019, § 164 Tz.10).

Der Erwerb von Scheinrechnungen zur Aufstellung eines absichtlich unrichtigen Jahresabschlusses ist als außergewöhnliches Geschäft in diesem Sinne anzusehen.

Bei solchen zustimmungsbedürftigen Geschäftsführungsmaßnahmen wird in der Fachliteratur (vgl. z.B. Grunewald/a.a.O., § 164 Tz.11) davon ausgegangen, dass den Kommanditisten die geplante Geschäftstätigkeit ungefragt offen zu legen ist, weil es anderenfalls vom Zufall abhängen würde, ob der Kommanditist von der geplanten Maßnahme überhaupt erfährt.

Im vorliegenden Fall hat der Komplementär diese Information nicht vorgenommen und damit gegen seine Treuepflicht verstoßen.

Die Kommanditistin war gar nicht in der Lage ihr Recht auf Widerspruch auszuüben. Hierin kann keine Pflichtverletzung gesehen werden.

Dies gilt umso mehr, als sich ein Kommanditist im Regelfall auf die Geschäftsführung der Komplementäre verlassen darf (vgl. Grunewald, a.a.O., § 164 Tz.12).

Aus § 164 HGB lässt sich daher keinesfalls die Verpflichtung des Kommanditisten herleiten die Geschäftsführung zu kontrollieren.

Dies ergibt sich im Übrigen auch daraus, dass es ohne weiteres zulässig ist im Gesellschaftsvertrag von den Regelungen des § 164 HGB abzuweichen und die Stimmrechte für außergewöhnliche Geschäfte mit Ausnahme von Grundlagengeschäften ganz auszuschließen (vgl. Hopt, a.a.O., § 164 Tz.6 m.w.N.). Bestünde eine allgemeine Kontrollpflicht dürfte eine solche Regelung nicht möglich sein.

Eine Kontrollpflicht könnte sich daher allenfalls aus dem Kontrollrecht gem. § 166 HGB ergeben.

Danach hat der Kommanditist zur Kontrolle der Geschäftsführung ein Recht auf Mitteilung und Nachprüfung des Jahresabschlusses und bei Vorliegen wichtiger

Gründe darüberhinaus gem. § 166 Abs.3 HGB ein außerordentliches Informationsrecht.

Zu den Büchern und Papieren i.S.d. § 166 Abs.1 HGB zählen alle Unterlagen der KG, die für den Abschluss relevant sind, also auch das gesamte Rechnungswesen (vgl. Grunewald, a.a.O., § 166 Tz.3), wozu auch einzelne Belege gehören.

Der Kommanditist kann auswählen, was er einsehen möchte.

Dabei muss er die Punkte des Jahresabschlusses benennen, die er prüfen will. Es reicht nicht aus schlicht Einsicht in alle Unterlagen zu begehren (vgl. Grunewald, a.a.O., § 166 Tz.3).

In diesem Rahmen hätte die Kommanditistin zwar grundsätzlich die Möglichkeit gehabt die Scheinrechnungen einzusehen.

Da sie hiervon aber nichts wusste, hatte sie keinen Anlass gerade diese einsehen zu wollen.

Nur bei einer Vollprüfung des Rechnungswesens hätte sie die Möglichkeit gehabt diese zufällig zu entdecken.

Dazu hätte sie die Einsicht in alle Unterlagen begehren müssen, was nicht zulässig ist und daher vom Kommanditisten auch nicht verlangt werden kann.

Ein allgemeines Auskunftsrecht steht dem Kommanditisten nicht zu.

Vielmehr hat er ein außerordentliches Informationsrecht nur unter den Voraussetzungen von § 166 Abs.3 HGB, dies setzt einen wichtigen Grund voraus. Ein solcher Gefährdungstatbestand ist bereits der konkrete Verdacht auf eine nicht ordnungsgemäße Geschäfts- oder Buchführung.

Der Ankauf von Scheinrechnungen ist als ein solcher wichtiger Grund anzusehen. Den wichtigen Grund muss der Kommanditist glaubhaft machen (vgl. Röhrich/Graf v. Westphalen/Haas/Mock: a.a.O. § 166 Tz.24).

Da der Kommanditistin aber nicht einmal Verdachtsmomente bekannt waren, wäre sie zur Glaubhaftmachung gar nicht in der Lage gewesen.

Ein Vorgehen nach § 166 Abs.3 HGB wäre ihr daher nicht möglich gewesen.

Auch insoweit wurde daher keine Kontrollpflicht verletzt.

Als Ergebnis ist daher festzuhalten, dass die Kommanditistin keine Kontrollpflicht verletzt hat.

Mangels Beteiligung an der Geschäftsführung ist ein Kommanditist nicht verpflichtet, sich um die Geschäftsangelegenheiten zu kümmern.

Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn ihm die Treuepflicht gebietet, auf ihm erkennbar gewordene Gefahren hinzuweisen, wobei auch in diesem Fall zugunsten des Kommanditisten ein strenger Maßstab anzulegen ist. (vgl. Röhrich/Graf v. Westphalen/Haas/Mock, a.a.O., § 164 Tz.2).

Im vorliegenden Fall war aber der Kommanditistin die Gefahr nicht erkennbar. Außerdem würde sich bei einer Treuepflichtverletzung die Frage nach dem Pflichtwidrigkeitszusammenhang stellen.

Die Treuepflicht besteht gegenüber der KG und eventuellen Mitgesellschaftern, während sich die Pflichten gegenüber dem Finanzamt aus der AO und den Einzelsteuergesetzen ergeben.

Inwieweit sich mit dem vorstehend beschriebenen Ergebnis, dass keine Kontrollpflicht verletzt wurde der Vorwurf der Steuerfahndung entkräften lässt, lässt sich nicht ohne weiteres bestimmen.

Der Vorwurf der Pflichtverletzung in dem Sinne, dass hierdurch die Unrichtigkeit der erklärten Einkünfte der Steuerpflichtigen nicht bewusst geworden ist, ist ein Fahrlässigkeitsvorwurf.

Die Steuerfahndungsstelle ermittelt z.Zt. jedoch nicht wegen leichtfertiger Steuerverkürzung, sondern wegen Steuerhinterziehung gem. § 370 AO, also einer Vorsatztat.