

Der ungetreue Repräsentant – (keine) Zurechnung bei der Ertragsteuer

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, Steuerberater, Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach

1. Typische Fallgruppen und Urteile

Einzelpersonen, Mitunternehmensschaften und Körperschaften werden im Rechtsverkehr in verschiedenen Fallgestaltungen „repräsentiert“. Schon bei Einzelpersonen kann dies aufgrund rechtsgeschäftlich erteilter Vollmacht, aber auch wegen anderweitiger Repräsentationsverhältnisse geschehen, etwa bei angeordneter (Vermögens-)Betreuung (§§ 1896 ff. BGB), bei der Testamentsvollstreckung (§§ 2197 ff. BGB) oder auch im Insolvenzverfahren (§§ 80 ff. InsO, vgl. auch § 79 AO). Bei Personenmehrheiten und Körperschaften kommt hinzu, daß diese ohnehin nicht „selbst“ handlungsfähig sind, sondern von Gesetzes wegen durch organschaftliche Vertreter wie geschäftsführende Gesellschafter, Geschäftsführer oder Vorstände, oder wiederum besondere Vertreter handeln müssen. Eine (zivilrechtlich) noch stärkere Position hat derjenige inne, der im Außenverhältnis Vollrechtsinhaber ist, aber im Innenverhältnis wirtschaftlich nicht bzw. für einen anderen berechtigt sein soll. Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO soll in diesen Fällen – abweichend von der Grundregel der Zurechnung zum Eigentümer gem. § 39 Abs. 1 AO – hier der „wahre“ wirtschaftliche Berechtigte steuerliches Zurechnungssubjekt sein.

Probleme können dann auftreten, wenn derartige Repräsentanten zwar „für“ das oder die hinter ihnen stehenden Subjekt(e) handeln, aber dies nicht deren Willen entspricht. Neben den zivilrechtlich diskutierten Folgen und Zweifelsfragen¹ stellt sich auch im ertragsteuerlichen Kontext die Frage, ob auch bei einem „eigenmächtigen“ Handeln des Repräsentanten ohne oder gar gegen den Willen des/der Repräsentierten die entsprechende Zurechnung stets gilt bzw. ab welchem Grad der „Eigenmächtigkeit“ das Zurechnungsverhältnis steuerlich anders beurteilt werden muß.

Drei Beispiele zeigen typische Fallgestaltungen auf:

(Beispiel A):

Der Geschäftsführer einer GmbH beauftragt in deren Namen ein 30-monatiges „IT-Coaching“ durch einen externen Dienstleister, um sich der zunehmenden Digitalisierung besser gewachsen zu zeigen. Nach dem insoweit eindeutigen Gesellschaftsvertrag benötigt er allerdings für Dauerschuldverhältnisse von einer Laufzeit von mehr als einem Jahr und auch allen Einzelgeschäften, welche das hier überschrittene Gesamtvolumen von 10.000 EUR oder mehr ausmachen, die vorherige Zustimmung durch einen Gesellschafterbeschuß. Dieser fehlt; die Gesellschafter sind auch tatsächlich der Auffassung, daß diese Dienstleistung unnötig und überdies zu teuer eingekauft worden wäre.

(Beispiel B):

Die Testamentsvollstreckerin einer Erbengemeinschaft veräußert entgegen dem testamentarisch ausdrücklich niedergelegten Willen des Erblassers nach dessen Tod ein wertvolles Betriebsgrundstück aus der Erbmasse. Die Kaufsumme läßt sie auf ein für sich als Testamentsvollstreckerin geführtes Konto vom Käufer überweisen, hebt den entsprechenden Betrag jedoch nach wenigen Tagen dort ab und verwendet ihn für private Zwecke. Die Miterben erfahren erst später hiervon und tragen – in jahrelangen Zivilprozessen – letztlich erfolgreich vor, daß schon der Verkauf des Grundstücks an sich testamentswidrig gewesen sei, der dort erzielte Kaufpreis auch eindeutig zu niedrig gewesen wäre und im Übrigen die Testamentsvollstreckerin den ihr zugeflossenen Betrag auch tatsächlich entsprechend veruntreut habe. Dies wird zivilrechtlich auch so judiziert; die Testamentsvollstreckerin ist aber zwischenzeitlich insolvent geworden.²

(Beispiel C):

Der geschäftsführende Kommanditist eines Filmfonds in der Rechtsform der Publikums-Kommanditgesellschaft erwirbt mit Mitteln der Gesellschaft teure Gegenstände der privaten Lebensführung, welche er seiner Lebensgefährtin zuwendet. Auch dies wird erst Jahre später aufgedeckt, nachdem sich die Gesellschaft insgesamt in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindet; der betreffende geschäftsführende Kommanditist ist insolvent und die entsprechenden Zuwendungen können auch von dritter Seite nicht mehr (werthaltig) zurückerlangt werden.³

1 Vgl. im Überblick zu dieser Fragestellung nur Grüneberg-Ellenberger, BGB, 82. Auflage, § 164 Rn. 14 ff., der aber darauf hinweist, daß bei treuhänderischen Konstellationen zivilrechtlich selbst die strengen Regeln über die Berücksichtigung des Mißbrauchs der Vertretungsmacht keine Anwendung finden.

2 Vereinfachte Darstellung des bisher noch nicht veröffentlichten Urteils des FG Niedersachsen vom 21.02.2023 – 6 K 237/21.

3 Dies ist nicht der Sachverhalt des bekannten Urteils des BFH vom 29.03.2000 – X R 99/95, bei der der Gesellschafter-Geschäftsführer schon die von einem beitretenden Kommanditisten erhaltene Einlage nicht im Gesellschaftsvermögen zuführte. Fälle wie im Beispiel C skizziert sind dem Verfasser aber durchaus bekannt; außerdem ist die steuerliche Problematik durchaus „benachbart“.

2. Steuerliche Zurechnung „auf der ersten Stufe“

Betrachtet man zunächst das Beispiel A, so liegt steuerlich unproblematisch eine der GmbH zuzurechnende Betriebsausgabe vor, da diese durch ihren Geschäftsführer im Außenverhältnis unbeschränkt vertreten wird (vgl. § 35 GmbHG). Die vom Geschäftsführer beauftragte und mit Mitteln der GmbH vergütete Dienstleistung betraf hier auch eindeutig die betriebliche Sphäre, mag sie auch gegen oder ohne den Willen der Gesellschafter vorgenommen worden sein. Die mögliche Pflichtwidrigkeit bezogen auf das „Dürfen“ des Geschäftsführers im Innenverhältnis hat unmittelbar keine besondere ertragsteuerliche Auswirkung.⁴

Auch im Beispiel B hat das Niedersächsische Finanzgericht⁵ die Zurechnung der wirtschaftlichen Folgen des Grundstücksverkaufs unter Hinweis auf § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 AO der Erbengemeinschaft zugerechnet. Denn die ungetreue Testamentsvollstreckerin sei nach § 2205 S. 2 BGB berechtigt gewesen, den Nachlaß in Besitz zu nehmen und über Nachlaßgegenstände zu verfügen. Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG (für die ungeteilte Erbengemeinschaft, welche den Betrieb zunächst fortführte) sei es auch unerheblich, ob der Kaufpreis tatsächlich von der Erbengemeinschaft vereinbart worden sei oder dann von der Testamentsvollstreckerin zu eigenen Zwecken „abgezweigt“ worden wäre. Selbst dann, wenn man hier aufgrund augenscheinlichen Verstoßes gegen die testamentarischen Anordnungen und des weiteren Verhaltens der Testamentsvollstreckerin entsprechend der späteren zivilrechtlichen Judikate davon ausgehen müsse, daß der Grundstücksverkauf und sogar ihre Eigenschaft als Testamentsvollstreckerin hierbei zivilrechtlich angreifbar gewesen wären, folge aus dem Gedanken des § 41 Abs. 1 S. 1 AO, daß das jedenfalls formal im Namen der Erbengemeinschaft durchgeführte Veräußerungsgeschäft steuerlich Bestand haben müsse und dementsprechend der Erbengemeinschaft zuzurechnen sei. Daß die Testamentsvollstreckerin den Kaufpreis auf einem eigenen Konto entgegengenommen habe, sei auch deshalb unschädlich, weil der gutgläubige Erwerber mit Erfüllungswirkung gegenüber der Erbengemeinschaft an diese leisten konnte (§§ 2368, 2365 BGB).

Noch schwieriger fällt jedoch die steuerliche Würdigung schon auf der „ersten Ebene“ in Fällen wie denen des Beispiels C aus. Denn jedenfalls dann, wenn die entsprechenden Beträge im Hinblick auf ihre sachliche Verwendung eindeutig zu betriebsfremden Zwecken veruntreut wurden, lagen „eigentlich“ keine Betriebsausgaben vor, sondern „Entnahmen“.⁶ Solche „Entnahmen“ sind aber nach vielfach vertretener Auffassung – sowohl bei einer Vornahme durch Gesellschafter/Organe als auch bei „isolierten“ Diebstahls-, Unterschlagungs- oder Untreuehandlungen Dritter dann als Betriebsausgabe anzusetzen, wenn das verlustauslösende Ereignis im Wesentlichen betrieblich veranlaßt war.⁷ Die ertragsteuerliche Berücksichtigung wird damit regelmäßig auf die „zweite Stufe“ verlagert.

3. Steuerliche Zurechnung „auf der zweiten Stufe“

Konzediert man zunächst allgemein, daß allein die (gesellschafts-)vertragswidrige Verhaltensweise, selbst wenn sie zivilrechtlich pflichtwidrig (vgl. § z.B. 43 GmbHG) bzw. sogar strafrechtlich unterschlagend (vgl. § 246 StGB) bzw. ungetreu (vgl. § 266 StGB) sein kann, allein die ertragsteuerliche Zurechnung zum Repräsentierten nicht aufhebt, sind Fälle von der Art des Beispiels A auch auf einer „zweiten Stufe“ eindeutig zu entscheiden.

Im Beispielsfall B zögert man jedoch. Kann es richtig sein, daß allein die (auch) hier bestehende formelle Repräsentantenstellung im Außenverhältnis auch im steuerlichen Innenverhältnis ebenfalls „zwangsläufig“ zu einer Zurechnung führen muß? Gerade wenn man dem Steuerrechtsverhältnis aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gem. § 39 Abs. 2 AO im Einzelfall eine abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise zu Recht zubilligt, erscheint es schwierig, diese wirtschaftliche Wertung dann für die Frage einer Zurechnung der Einnahme als (zugleich) einer des Repräsentierten im Innenverhältnis aufgrund der formellen Stellung des Repräsentanten zu negieren. Kann es überdies davon abhängen, daß – wie etwa bei einer Testamentsvollstreckerin oder auch anderen „starken“ Repräsentanten – diese auch eine unmittelbare „eigene“ Einziehungsbefugnis haben und formal entsprechende Mittel für den/die Repräsentierten entgegennehmen dürfen, auch wenn sie (kurze Zeit) später dann eindeutig unredlich verwendet werden (und der entsprechende „Tatplan“ schon nachweisbar auf der Hand lag)? Hängt es ggf. tatsächlich davon ab, ob der „Zufluß“ formal für zumindest eine logische Sekunde beim Repräsentierten oder – ggf. über einen als weiteren „Strohmann“ vorgeschoben – direkt an einen Dritten erfolgt als nur geringe Abweichung desselben „Tatplanes“?

Im Beispiel C wird immerhin eine im Ergebnis angemessen erscheinende steuerliche Handhabung dadurch hergestellt, daß man zwar auch dort auf der ersten Ebene die nach dem Vorstehenden durch zweifelhafte Zurechnung der Einnahme beim Repräsentierten vornimmt, aber in der – oft unmittelbar darauf – folgenden „Entnahme“ bei recht großzügiger Auslegung der betrieblichen Veranlassung⁸ wiederum einen korrespondierenden Abfluß als (Betriebs-)Ausgabe anerkennt, so daß sich im Hinblick auf eine mögliche Einkünfte- bzw. Ge-

4 Wenn der Vertragspartner allerdings (auch bei äußerlich „unverdächtigen“ Geschäften) genau weiß, dass der Repräsentant pflichtwidrig handelt, soll dies zivilrechtlich durchaus auch die Wirksamkeit berühren können, vgl. FN 1. Die ist schon zivilrechtlich jedoch ein eher untypischer Ausnahmefall, steuerlich wäre hier auch ggf. § 41 Abs. 1 AO zu berücksichtigen. Zu denkbaren Schadensersatzansprüchen vgl. im Übrigen Ziff. 4.

5 Vgl. oben, FN 2.

6 Vgl. BFH, Beschl. v. 13.11.2019 – VIII S 37/18.

7 Vgl. im Überblick z.B. Schmidt-Loschelder, EStG, § 4 Rn. 522 „Verlust“, Kirchhof u.a. – Meyer EStG, § 4 Rn. 408 f., jeweils m.w.N.

8 Vgl. oben, FN 6 und 7.

winnrealisation beim Repräsentierten sich diese beiden Vorgänge wieder modellhaft aufheben. Trotzdem ist anzumerken, daß gerade in derartig eindeutigen Fällen die „betriebliche Veranlassung“ der Untreuehandlung zweifelhaft sein kann. Denn der ungetreue Repräsentant handelt ja gerade in der Absicht, mit der Verwendung der Mittel die betriebliche Sphäre zu verlassen und sie eigennützigen Zwecken zuzuführen. Kommt es dann ggf. auf die subjektive Vorstellung des Repräsentanten im Sinne der Unterscheidung zwischen Absicht, direktem oder Eventualvorsatz oder lediglich „fahrlässigem“ Handeln an? Gerade in den besonders „krassen“ Fällen erscheint es daher zumindest eher systemkonsequent, eine Entnahme bzw. verdeckte Gewinnausschüttung (jedenfalls bei Handeln durch Mitgesellschafter) anzunehmen, wenn diese eindeutig „out of area“ handeln.

In diesem Zusammenhang sei auch auf die zwischenzeitlich „ständige Rechtsprechung“ hingewiesen, daß von Rechtsanwälten oder Notaren veruntreute Fremdgelder selbst bei andauernder und fortgesetzter Untreue nicht zu den Einnahmen des Veruntreuenden zählen.⁹ Berücksichtigt man, daß die dort unzweifelhaft vorhandenen Zuflüsse ja auch in diesen Fällen steuerlich trotzdem einem Subjekt zugerechnet werden müssen, bleibt bei dieser gleichsam „spiegelbildlichen“ Fragestellung eigentlich nur der jeweils repräsentierte Mandant übrig,¹⁰ dem die veruntreuten Einnahmen als dem Repräsentierten zuzurechnen wären.

4. Zivilrechtliche Ausgleichsansprüche und deren steuerliche Einbeziehung auf einer „dritten Stufe“

In allen drei Beispielfällen liegen zivilrechtliche Ausgleichsansprüche gegen den Repräsentanten nahe, selbst bei lediglich fahrlässiger Mißachtung seiner Bindungen im Innenverhältnis (Beispiel A). Darüber hinaus stehen zumindest bei den Beispielen B und C auch deliktische Ansprüche im Raum. Diese können bei entsprechender Kenntnis der Zusammenhänge sogar im Einzelfall auf beteiligte Dritte durchschlagen, sei es über die Rechtsfigur des Mißbrauchs der Vertretungsmacht¹¹ oder im Falle von Schadensersatzansprüchen bei einer (nachgewiesenen) Beihilfe oder Mittäterschaft bei der deliktischen Vorgehensweise des Repräsentanten. Selbst zunächst dinglich wirksame Übertragungen von Vermögensgegenständen können somit im Einzelfall rückabgewickelt werden.

Trotz dieser zivilrechtlich abstrakt oft relativ eindeutigen Rechtslage stellt sich aber in der Praxis häufig das Problem, daß der unmittelbare Repräsentant nach Aufdeckung der Vorgänge, die oft geraume Zeit in Anspruch nimmt, nicht nur rechtlich durch Aspekte der Verjährung, vertragliche oder gesetzliche Haftungseinschränkungen etc. geschützt ist, sondern gerade in besonders krassen Fällen auch die entsprechende Forderung wirtschaftlich nicht (mehr) gegen ihn realisierbar ist. Ähnliches gilt ggf. auch gegenüber Dritten, zumal dort nur in besonders qualifizierten Fällen ein

„Haftungsdurchgriff“ in Betracht kommt und/oder das „veruntreute Wirtschaftsgut“ auch als solches (wie etwa bei Entgelten) nicht mehr vorhanden ist.

Eine entsprechende Forderung des Repräsentierten müßte also, um bilanziell wirksam sein zu können, nicht nur rechtlich bestehen, sondern auch wirtschaftlich werthaltig sein, was im Einzelfall schwierig ist. Ermittelt der Repräsentierte zudem sein Ergebnis nach § 4 Abs. 3 EStG, stellt selbst eine werthaltige Forderung an sich noch keinen ergebniswirksamen Zufluß dar. Da gerade in entsprechenden Fällen die entsprechenden Rückforderungs- bzw. Schadensersatzfälle oft konfliktuell ausgetragen werden, verschiebt dies hier nicht nur ihren tatsächlichen Zufluß zusätzlich, sondern führt insoweit auch zu einer – zumindest – späteren steuerlichen Berücksichtigung.

5. Fazit

Die steuerliche Erfassung von unredlichem Handeln des Repräsentanten beim Repräsentierten erscheint in Teilen uneinheitlich und auch manchmal inkonsistent, trotz des erkennbaren Bemühens der Gerichte, im Ergebnis zu „gerechten“ Lösungen zu kommen. Das Grundprinzip, daß allein die weisungs- bzw. interessenwidrige Ausübung des Repräsentantenamtes die Zurechnung beim Repräsentierten nicht hindern soll, ist dabei anzuerkennen. Dieses Prinzip aber auch auf Fälle auszudehnen, in denen schon das äußere Geschehen, aber auch – soweit feststellbar – die innere Haltung des Repräsentanten die betriebliche Sphäre verläßt, erscheint fragwürdig. Die „trotzdem“ zunächst sehr weitgehenden Zurechnung auf der Ebene des Repräsentierten, um dann erst in einem zweiten Schritt – allerdings umgekehrt auch zum Teil durchaus großzügig – die eigene „Vereinnahmung“ durch den Repräsentanten als (Betriebs-)Ausgabe zuzulassen, führt tendenziell zu Zufälligkeiten des Einzelfalles und auch großen Randunschärfen. Dies gilt erst recht, wenn wiederum die ggf. kompensierende Wirkung von Rückforderungs- bzw. Ersatzansprüchen des Repräsentierten auf „dritter Ebene“ zu berücksichtigen ist. Konsequenter erschiene es, zumindest in eindeutigen Mißbrauchsfällen schon auf der ersten Ebene eine dem Repräsentierten zuzurechnende (Betriebs-)Einnahme zu verneinen und die oft korrespondierenden „untreuebedingten“ Entnahmen des Repräsentanten nicht doch im Einzelfall recht großzügig als Betriebsausgabe zuzulassen. Jedoch müßten im Sinne einer eindeutigen und klaren Handhabung hierfür generell-abstrakt taugliche Kriterien entwickelt werden, um den – zuzurechnenden – lediglich operativen Fehler des Repräsentanten vom – nicht mehr zuzurechnenden – auf „eigennützigem“ Entschluß beruhenden Handeln abzugrenzen. Diese Herausforderung für die Rechtsprechung und Literatur erschiene aber lohnend.

⁹ Vgl. etwa BFH, Urt. v. 16.12.2014 – VIII R 19/12.

¹⁰ Vgl. auch den Beschluß des BFH vom 13.11.2019 – VIII S 37/18 und das Urteil FG Düsseldorf vom 26.04.2018 – 11 K 789/14.

¹¹ Vgl. FN 1.