PFO
Rechtsanwälte & Steuerberater
Nürnberg · München · Berlin

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Biersteuer – ein Haftungsrisiko für den Geschäftsführer

- Eine Entscheidungskommentierung von Dr. Dietmar Onusseit –

BFH, Urt. v. 29.08.2023 – VII R 47/20

Biersteuer

Die Biersteuer ist eine seit 1993 in der Europäischen Union harmonisierte Verbrauchsteuer. Sie ist eine der ältesten Abgaben auf Verbrauchsgüter und wurde schon in den mittelalterlichen deutschen Städten unter verschiedenen Bezeichnungen wie Bierungeld, Bierpfennig oder Malzaufschlag erhoben. Heute wird die Biersteuer von der Zollverwaltung erhoben, das Steueraufkommen steht jedoch den Ländern zu. Im deutschen Steuergebiet unterliegen ihr Bier aus Malz und Mischungen von Bier mit nicht alkoholischen Getränken. Die Höhe der Biersteuer richtet sich nach dem Stammwürzegehalt. Dieser wird in Grad Plato gemessen. Der Regelsteuersatz beträgt pro Hektoliter 0,787 Euro je Grad Plato. Ein Hektoliter Bier mit einem Stammwürzegehalt von 12 Grad Plato – das entspricht einem durchschnittlich starken Bier – ist mit 9,44 Euro (= 12 x 0,787 Euro) Biersteuer belastet. Auf einen Kasten Bier mit 20 Flaschen à 0,5 Liter wird also 0,94 Euro Biersteuer erhoben. – Quelle: BMF –

Steuerlager sind nach § 4 Biersteuergesetz (BierStG) Orte, an oder von denen Bier unter Steueraussetzung im Brauverfahren oder auf andere Weise hergestellt, bearbeitet oder verarbeitet, gelagert, empfangen oder versandt werden darf, etwas vereinfacht also Brauereien. Die Steuer entsteht gemäß § 14 BierStG zum Zeitpunkt der Überführung des Bieres in den steuerrechtlich freien Verkehr, zum Beispiel also mit dem freien Verkauf oder auch mit dem Ausschank in einer Brauereigaststätte.

Grundlagen der steuerrechtlichen Haftung

Geschäftsführer und Liquidatoren von Gesellschaften mit beschränkter Haftung haben bei Fehlverhalten das Risiko einer persönlichen Haftungsinanspruchnahme zu befürchten. So haften sie gegenüber der Gesellschaft gemäß § 43 Abs. 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), wenn sie ihre gegenüber der Gesellschaft bestehenden Obliegenheiten verletzen. Stellen sie bei Eintritt der materiellen Insolvenz (Zahlungsunfähigkeit und/oder insolvenzrechtliche Überschuldung) nicht oder nicht rechtzeitig einen Insolvenzantrag über das Vermögen der Gesellschaft droht ihnen die vom Insolvenzverwalter zu realisierende Haftung nach § 15b der Insolvenzordnung (InsO). Aber auch bei steuerrechtlichem Fehlverhalten kann es zur Haftung kommen. Darum geht es hier, konkret um die Haftung für Biersteuer. Der Fall scheint sehr speziell zu sein – mit der Biersteuer kommt man in der Regel nur mittelbar als Käufer von mit ihr belastetem Bier

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

in Berührung –, der Bundesfinanzhof (BFH) erörtert aber eine Reihe von Haftungsfragen rund um § 69 der Abgabenordnung (AO) losgelöst vom Thema Bier.

Nach § 34 Abs. 1 AO haben die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen sowie rechtsfähiger Personenvereinigungen und die Geschäftsführer von Vermögensmassen deren – also der Vertretenen – steuerliche Pflichten zu erfüllen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln entrichtet werden, die sie verwalten. Die Abs. 2 und 3 übertragen diese Pflichten auch auf die Mitglieder, Gesellschafter oder Gemeinschafter nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensverwalter, zum Beispiel Insolvenz- oder Zwangsverwalter.

Die genannten Personen haften nach § 69 AO, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden. Bemerkenswert ist zunächst, dass für einfache Fahrlässigkeit (die Abgrenzung zur groben Fahrlässigkeit kann im Einzelfall sehr schwer sein) nicht gehaftet werden muss. Die Finanzverwaltung ist zur Durchsetzung der Haftung nicht auf eine Klage vor den Zivilgerichten angewiesen, sondern kann nach § 191 AO selbst Haftungsbescheide erlassen, die von dem Betroffenen nur mit dem Einspruch und bei dessen Erfolglosigkeit mit der Klage zum Finanzgericht bekämpft werden können.

Der zu entscheidende Fall

Das Hauptzollamt (HZA – eine Steuerbehörde mit bestimmten Sonderzuständigkeiten) hat den Kläger nach §§ 34, 69, 191 Abs. 1 Satz 1, 1. Alt. AO auf Haftung für Biersteuer der „Produktions-GmbH“ (GmbH) in Anspruch genommen, deren Liquidator er war. Die GmbH verfügte über eine Erlaubnis als Steuerlagerinhaberin für Bier. Sie braute selbst und veräußerte das Bier ausschließlich an konzernangehörige Gesellschaften.

Die GmbH entrichtete am 08.10. und 10.12.2014 Entgelte für Strom, Gas und Wasser an die Stadtwerke. Aufgrund der Steuererklärungen der GmbH setzte der das beklagte HZA am 13.10.2014 die Biersteuer gegen die GmbH für 09/2014 (fällig am 20.10.2014), am 11.11.2014 für 10/2014 (fällig am 20.11.2014), am 09.12.2014 für 11/ 2014 (fällig am 20.12.2014) und am 13.01.2015 für 12/2014 (fällig am 20.1.2015) fest.

Mit Schreiben vom 04.12.2014 beantragte die GmbH Stundung der Biersteuer für 10/2014 bis zum 15.12.2014. Das HZA teilte ihr mit, dass der Zahlungseingang bis zum 20.12.2014 erwartet werde. Die Zahlung erfolgte am 15.12.2014.

Mit Schreiben vom 10.12.2014 teilte die GmbH der Vollstreckungsstelle mit, dass die Verhandlungen über einen Kreditrahmen noch nicht abgeschlossen seien. Sie bat um Stundung der Biersteuer für 10/2014 bis 22.12.2014. HZA erklärte sich damit einverstanden. Die Zahlung ging am 23.12.2014 beim HZA ein. Für die Begleichung der am 20.12.2014 fälligen Biersteuer für 11/2014 und der sonstigen

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

fälligen Verbindlichkeiten waren keine ausreichenden Mittel mehr vorhanden. Auch die Biersteuer für 12/2014 blieb unbezahlt.

Am 30.12.2014 beantragte die GmbH wegen Zahlungsunfähigkeit die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen. Mit Beschluss vom 02.01.2015 ordnete das Insolvenzgericht die vorläufige Insolvenzverwaltung an und bestimmte, dass Verfügungen der GmbH nur mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam sind. Das Insolvenzverfahren wurde später eröffnet.

Das HZA verrechnete teilweise die offene Biersteuer mit Erstattungsforderungen der GmbH und nahm den Kläger für die Steuer 11/2014 in Haftung. Nach erfolglosem Einspruch des Klägers hob das Finanzgericht den Haftungsbescheid auf. Die Revision des HZA blieb vor dem BFH ohne Erfolg.

Die Begründung des BFH

Der BFH prüft die Haftung zum einen wegen eines Verstoßes gegen die „Mittelvorsorgepflicht“, zum anderen wegen eines Verstoßes gegen die „Mittelverwendungspflicht“ des Klägers.

Keine Verletzung der Mittelvorsorgepflicht

Nach der Rechtsprechung des BFH kann sich ein gesetzlicher Vertreter bereits vor Fälligkeit einer Steuer der Verletzung seiner Pflicht zur Bereithaltung von Mitteln schuldig machen, wenn er nicht vorausschauend plant und insbesondere in der Krise finanzielle Mittel zur Entrichtung der geschuldeten, auch erst später fällig werdenden Steuern bereithält. Er verletzt seine Pflichten deshalb auch dann, wenn er sich durch Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger oder in sonstiger Weise schuldhaft außerstande setzt, künftig fällig werdende Steuerschulden, deren Entstehung ihm bekannt oder zumindest absehbar ist, zu tilgen. Die Beurteilung richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls.

In diesem Zusammenhang hatte der BFH bisher im Wesentlichen zu zwei Fallgruppen judiziert.

Zum einen hat danach der Inhaber eines offenen Zolllagers (nicht eines Steuerlagers für Bier) die Pflicht dafür zu sorgen, dass am Fälligkeitstag die Mittel zur Entrichtung der Steuer vorhanden sind. Diese gesteigerte Sorgfaltspflicht ergibt sich vor allem daraus, dass in Folge der Überführung der Waren in den freien Verkehr die Sachhaftung gemäß § 76 Abs. 4 Satz 2 AO erlischt. Die Sachhaftung erfasst verbrauchsteuerpflichtige Waren und einfuhr- und ausfuhrabgabenpflichtige Waren, sie dienen ohne Rücksicht auf die Rechte Dritter als Sicherheit für die darauf ruhenden Steuern. Die Sachhaftung erlischt unter anderem dadurch, dass die Waren mit Zustimmung der Finanzbehörde in einen steuerlich nicht beschränkten Verkehr übergehen. Der Wegfall dieser Sicherheit der Finanzverwaltung bedingt, dass der Lagerinhaber zwar nicht generell von Entnahmen aus dem Zolllager absehen muss, aber bei Eintritt der Fälligkeit ohne Rücksicht auf Forderungen anderer Gläubiger vorrangig die Abgaben an den Steuergläubiger abzuführen hat.

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Zum anderen hat der BFH zur Umsatzsteuer weniger streng judiziert, dass der gesetzliche Vertreter auch in Zeiten der Krise, unbeschadet gesellschafts- und/oder insolvenzrechtlicher Regelungen, deren Verletzung eine steuerliche Haftung nicht begründen kann, nicht verpflichtet ist, von Geschäften Abstand zu nehmen, weil diese Umsatzsteuer auslösen, die voraussichtlich nicht beglichen werden kann. Der gesetzliche Vertreter bleibt auch in Krisenzeiten in seinen unternehmerischen Dispositionen und in der Vertragsgestaltung frei, ohne die Haftung nach § 69 AO fürchten zu müssen.

Im Vergleich mit diesen beiden Fallgruppen sieht der BFH bei der Beisteuer eine größere Nähe zur Umsatzsteuer und findet eine der Praxis gerecht werdende Lösung.

Er meint, wenn man die Auslagerung von Bier aus dem Steuerlager, die die Steuer begründet, in einer finanziell angespannten Situation als objektive Pflichtverletzung ansähe und in Folge dessen den Geschäftsführer des Inhabers des Biersteuerlagers in Haftung nähme, käme dies im Ergebnis einer Betriebseinstellung gleich.- Bei der Biersteuer handele es sich darüber hinaus um eine Verbrauchsteuer, die typischerweise auf Überwälzung an den Endverbraucher angelegt sei. Da die Person des Steuerschuldners und des wirtschaftlich Belasteten, des Verbrauchers, auseinanderfielen und nur wenige Personen – zum Vorteil des Staates – als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden müssten, erscheine es sachgerecht, für die Frage der Pflichtverletzung auf den Zeitpunkt der Fälligkeit und nicht bereits auf denjenigen der Entstehung der Steuer abzustellen. Es müssten dem Steuerschuldner auch die Möglichkeit und die Zeit bleiben, die der Verbrauchsteuer unterliegenden und zu besteuernden Waren zu verkaufen und dabei die Verbrauchsteuern über den Kaufpreis an den Endverbraucher weiterzugeben. Verlange man vom Unternehmer, gleich im Zeitpunkt der Steuerentstehung die Mittel für die Entrichtung der Steuer – aus anderweitigen Quellen – vorzuhalten, liefe dies dem Sinn und Zweck der Überwälzbarkeit der Verbrauchsteuern auf den Abnehmer zuwider.

Daher könne die Entnahme von Bier aus einem Biersteuerlager nur dann eine Pflichtverletzung begründen, wenn bereits zum Zeitpunkt der Entnahme feststehe, dass bei Fälligkeit der Steuer keine Mittel zur Verfügung stehen werden. Solange dies jedoch noch ungewiss sei, etwa weil noch Verkäufe durchgeführt würden oder Verhandlungen mit einer kreditgebenden Bank liefen, könne eine Pflichtverletzung bereits bei Entnahme von verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus dem Steuerlager noch nicht angenommen werden.

Basierend auf diesen grundsätzlichen Überlegungen hatte der Kläger seine Mittelvorsorgepflicht nicht verletzt. Es sei ihm gestattet gewesen, die Liquidität für die Entrichtung der Biersteuer aus dem Verkauf des entnommenen Biers zu generieren. Zusätzlich sprächen die Umstände des Einzelfalls gegen eine Pflichtverletzung des Klägers. Der BFH hielt für bedeutsam, dass das HZA die Biersteuer für September und Oktober 2014 gestundet hatte, was annehmen ließe, dass es davon ausgegangen sei, der Kläger werde entsprechende Erlöse erwirtschaften und die Steuern entrichten können. Es liege daher kein Sachverhalt vor, in dem bereits bei der Entnahme des Bieres aus dem Steuerlager feststand, dass keine zur Steuerentrichtung ausreichenden Zahlungseingänge mehr erfolgen würden. Schließlich seien mit der Bank noch Verhandlungen über einen Kreditrahmen geführt worden, weshalb auch aus

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

diesem Grund keinesfalls sicher gewesen sei, dass die Biersteuer bei Fälligkeit am 20.12.2014 nicht würde entrichtet werden können. Eine Pflicht, einen Betrag in Höhe der Steuer von anderen Einnahmen abzuzweigen, bestehe ebenfalls nicht.

Der Kläger habe das HZA schließlich nicht gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt. Vielmehr habe er die im Dezember noch vorhandenen Mittel zu einem großen Teil zur Tilgung der – wenn auch gestundeten – Biersteuer verwendet.

Keine Verletzung der Mittelverwendungspflicht

Kann der Steuerschuldner nicht alle Schulden tilgen, hat er zumindest für eine möglichst gleichmäßige Befriedigung sämtlicher Gläubiger zu sorgen (sogenannter Grundsatz der anteiligen Tilgung). Steuern sind grundsätzlich nicht vorrangig vor anderen Verbindlichkeiten zu tilgen, aber in dem gleichen Umfang wie diese (es gibt allerdings Ausnahmen, etwa bei der Lohnsteuer). Insbesondere Verbrauchsteuern sind wie andere Forderungen zu behandeln, weil Kriterien, die eine bevorzugte Behandlung verlangen könnten, nicht ersichtlich sind.

Da nach den Feststellungen des Finanzgerichts keine Anhaltspunkte dafür bestünden, dass ab dem Fälligkeitszeitpunkt der Biersteuer am 20.12.2014 überhaupt noch Zahlungen erfolgt seien, könne dem Kläger, so der BFH, auch kein Verstoß gegen die Mittelverwendungspflicht vorgeworfen werden.

Kein ausreichendes Verschulden

Grundsätzlich ist allerdings die Nichtentrichtung einer Steuer bei Fälligkeit schon für sich gesehen eine Pflichtverletzung. Soweit vorliegend in der Nichtentrichtung der Biersteuer eine objektive Pflichtverletzung liege, meint der BFH jedoch, habe der Kläger diese Pflicht nicht vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt, wie von § 69 AO verlangt wird.

Zwar indiziere die objektive Pflichtwidrigkeit des Verhaltens das Verschulden im Sinne des § 69 AO, mithin die zumindest grobfahrlässige Begehung. Es hätte aber bei Fälligkeit der Biersteuer an der notwendigen Liquidität gefehlt, eine Entrichtung mithin unmöglich gewesen. Es seien zuvor die Löhne und früher fällig gewordene Biersteuer gezahlt worden.

Praxishinweis

Stellt sich nach der Besprechungsentscheidung die Auslösung von Verbrauchsteuern bei fehlender Liquidität im Ausgangspunkt nicht als haftungsbegründend dar, gilt für die Lohnsteuer grundlegend anderes. Verfügt der Arbeitgeber nicht über ausreichend Liquidität, um die Löhne in voller Hohe zu zahlen und zusätzlich die darauf anfallende Lohnsteuer zu entrichten, muss er die Lohnzahlungen soweit kürzen, dass er die auf die gekürzten Löhne anfallende Lohnsteuer entrichten kann. Bei schuldhaftem Verstoß gegen diese Plicht greift die Haftung nach § 69 AO.