Urteil vom 19. Dezember 2012, I R 80/11

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 19.12.2012 I R 81/11 - Rechtmäßigkeit eines Nacherhebungsbescheides i.S.d. § 167 AO - Steuerabzug für beschränkt steuerpflichtige Vergütungsempfänger - Keine Bindung an einen von mehreren Verfahrenswegen nach vorbereitenden Maßnahmen - Schriftformerfordernis des § 120 Abs. 1 Satz 1 FGO

BFH I. Senat

EStG § 50a Abs 4 S 1 Nr 3, EStG § 50a Abs 4 S 1 Nr 3, AO § 167 Abs 1 S 1, EStG § 50a Abs 5, EStG § 50a Abs 5, EStDV § 73e S 2, DBA USA Art 29 Abs 1, FGO § 120 Abs 1 S 1

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 02. November 2011, Az: 6 K 1507/07

Tatbestand

1 A. Streitig ist die Rechtmäßigkeit eines Bescheides über die Nacherhebung einer Körperschaftsteuer als Abzugsteuer (Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG 2002---) für 2000 bis 2003.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, die einem Konzernverbund angehört, schloss am 1. März 1997 einen Maschinenmietvertrag. Vertragspartner war die X mit Sitz in den Vereinigten Staaten von Amerika (USA). Nach § 9 des Vertrages sollte X alle innerhalb der Europäischen Union (EU) auf die Miete erhobenen Steuern tragen.

3 Die Klägerin zahlte in den Streitjahren Miete in Höhe von 296.668 DM (2000), 412.663 DM (2001), 210.761 € (2002) und 182.336 € (2003). Die Zahlungen erfolgten ohne Steuerabzug; in den USA fand bei X eine Ertragsbesteuerung statt. X wurde im November 2004 nach einer Veräußerung ihres Betriebsvermögens abgewickelt und im Dezember 2005 in den Registern der USA gelöscht. Anträge auf Freistellung vom Steuerabzug oder --nach der Ermittlung des Sachverhalts und der Ankündigung des Beklagten und Revisionsklägers (Finanzamt --FA--), die Klägerin zu belasten-- auf Erstattung von Abzugsteuern beim (damaligen) Bundesamt für Finanzen waren von X nicht gestellt worden.

4 Das FA nahm die Klägerin mit einem "Bescheid über den Steuerabzug bei Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige nach § 50a Abs. 4 Nr. 3 EStG" vom 20. April 2007 unter Hinweis auf § 167 der Abgabenordnung (AO) wegen unterbliebener Abgabe einer Steueranmeldung durch "Steuerbescheid aufgrund einer Schätzung" in Anspruch (jeweils Abzug von Körperschaftsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag: 90.751 DM [2000]; 126.234 DM [2001]; 55.588 € [2002]; 38.473 € [2003]). Zuvor hatte es in einem (geänderten) Außenprüfungsbericht vom 21. Dezember 2006 die Möglichkeit einer Haftung angesprochen (Tz. 7.1; in der Anlage 12 zum Bericht wurde auch auf die Möglichkeit der Nachforderung hingewiesen) und in einer Anhörung zur "Haftung gem. § 50a Abs. 4 EStG" (Schreiben vom 5. März 2007) einen Haftungsbescheid angekündigt. Die gegen den Nacherhebungsbescheid erhobene Klage war erfolgreich (Sächsisches Finanzgericht --FG--, Urteil vom 3. November 2011 6 K 1507/07).

5 Das FA beantragt mit der Revision, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Die Klägerin beantragt, die Revision als unzulässig zu verwerfen oder sie zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

7 B. Die Revision ist zulässig und begründet; sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Nacherhebungsbescheid ist rechtmäßig.

8 I. Die Revision ist wirksam eingelegt worden. Die Revisionsschrift des FA erfüllt entgegen der Ansicht der Klägerin die Voraussetzung der Schriftlichkeit (§ 120 Abs. 1 Satz 1 FGO).

9 1. Nach § 120 Abs. 1 Satz 1 FGO ist die Revision bei dem Bundesfinanzhof (BFH) innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils schriftlich einzulegen. Diesem Schriftformerfordernis ist nach ständiger Rechtsprechung nur entsprochen, wenn das maßgebliche Schriftstück von demjenigen, der die Verantwortung für seinen Inhalt trägt, eigenhändig, d.h. mit einem die Identität des Unterschreibenden ausreichend kennzeichnenden, individuellen Schriftzug handschriftlich unterzeichnet ist (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 2. August 2002 IV R 14/01, BFH/NV 2002, 1604, m.w.N.; Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 26. April 2012 VII ZB 36/10, Monatsschrift für deutsches Recht --MDR-- 2012, 797; zur Kritik z.B. Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 120 FGO Rz 44 f. und Brandis, ebenda, § 64 FGO Rz 4 ff., je m.w.N.). Hierfür ist zwar nicht erforderlich, dass der Name voll ausgeschrieben oder lesbar ist; nach dem Gesetzeszweck soll es vielmehr ausreichen, dass der im zuvor umschriebenen Sinne individuell gestaltete Schriftzug die Absicht einer vollen Unterschrift erkennen lässt, auch wenn er nur flüchtig geschrieben ist (BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 1604). Es reicht, wenn sich aus dem Namenszug, jedenfalls in Zusammenschau mit der maschinenschriftlichen Wiederholung des Namens unter der Unterschrift, mindestens einzelne Buchstaben erkennen lassen und es sich eindeutig um die Wiedergabe eines Namens und nicht nur eines bloßen Namenszeichens (Paraphe) oder eines einzigen Buchstabens handelt (BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 1604). Jedenfalls ist bei gesicherter Urheberschaft ein großzügiger Maßstab anzulegen (BGH-Beschluss in MDR 2012, 797).

10 2. Diesen Anforderungen wurde mit der Unterzeichnung der Revisionsschrift im Streitfall entsprochen. Der Schriftsatz trägt --platziert direkt über einer maschinenschriftlichen Namensangabe "A... B..." und einer Dienstbezeichnung-- einen Namenszug, der sich aus einem ohne weiteres lesbaren Vornamen ("A...") und einem Zusatz zusammensetzt, wobei dieser Zusatz mit einem ebenfalls ohne weiteres lesbaren "B" beginnt und sich in einem Schriftschwung fortsetzt. Die Unterzeichnung stellt sich damit nicht als Namenszeichen dar; vielmehr ist der Schriftsatz mit einem Namenszug versehen, aus dem in ausreichend deutlicher Weise auf die Identität des Verantwortlichen des Schriftsatzes zu schließen ist.

11 II. Der angefochtene Nacherhebungsbescheid ist rechtmäßig.

12 1. X als Körperschaft, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hatte, war beschränkt steuerpflichtig i.S. des § 2 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1999 bzw. KStG 2002), da die Mietzahlungen der Klägerin zu steuerpflichtigen inländischen Einkünften der X gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG 2002 (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 1999/2002) geführt haben.

13 2. Die Körperschaftsteuer wird bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und Einkünften i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG 2002 im Wege des Steuerabzugs erhoben (§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 2002 i.V.m. § 49 Abs. 1 KStG 1999, § 31 Abs. 1 KStG 2002 und § 2 Nr. 1 KStG 1999/2002). Da der Steuerabzug von Regelungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung --hier von Art. 7 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29. August 1989 (DBA-USA 1989; BGBl II 1991, 354, BStBl I 1991, 95)-- nicht berührt wird (§ 50d Abs. 1 EStG 2002) und eine zugunsten der X erteilte Freistellungsbescheinigung (§ 50d Abs. 3 EStG 2002) nicht vorlag, bestand für die Klägerin eine Verpflichtung zur Einbehaltung der Abzugsteuer (§ 50a Abs. 5 EStG 2002). Dieser Pflicht und der entsprechenden Steueranmeldungs- und Abführungspflicht ist die Klägerin nicht nachgekommen.

14 3. Bei einer Verletzung der Abzugspflicht kann der Vergütungsschuldner in Haftung genommen werden (§ 50a Abs. 5 Satz 5 EStG 2002; § 73g der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV 2000--; § 191 Abs. 1 Satz 1 AO) oder es kann ein Nacherhebungsbescheid i.S. des § 167 Abs. 1 Satz 1 AO (Verletzung der Anmeldungspflicht des § 150 Abs. 1 Satz 3 AO i.V.m. § 50a Abs. 5 EStG 2002 und § 73e Satz 2 EStDV 2000) ergehen. Im Streitfall ist der Nacherhebungsbescheid rechtmäßig; bei seinem Erlass war eine Abzugsteuerschuld bereits entstanden (s. oben zu 2.) und sie hatte in diesem Zeitpunkt noch Bestand.

15 a) Das FA hat gegenüber der Klägerin einen Nacherhebungsbescheid i.S. des § 167 AO erlassen. Dies geht aus dem Bescheid vom 20. April 2007 ausreichend deutlich hervor; das FA hat unter Hinweis auf die Zahlung von Nutzungsentgelt für die Überlassung einer Maschine im Bescheid als Rechtsgrundlage § 167 AO angeführt und auf § 162 AO hingewiesen. Dass das FA vor dem Erlass des Bescheides eine Haftungsanhörung vorgenommen hat, berührt den objektiven Erklärungsgehalt des Bescheides nicht.

16 Das FA konnte in dem Nacherhebungsbescheid die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 2 Satz 1 AO schätzen, da die Klägerin eine entsprechende Steueranmeldung i.S. des § 50a Abs. 5 EStG 2002 nicht abgegeben hatte. Das FA hat auch ausdrücklich "den Steuerabzug" festgesetzt, was als Oberbegriff die gegenüber X festzusetzende

Steuerart der Körperschaftsteuer umfasst und angesichts der näheren Beschreibung der Grundlage der Abzugsteuerpflicht bei der Klägerin keine Ungewissheit über den objektiven Erklärungsgehalt aufkommen lassen konnte (s. insoweit Senatsbeschluss vom 22. Mai 1997 I B 114/96, BFH/NV 1997, 826); eine Festsetzung von Einkommensteuer gegenüber einer Körperschaft (Senatsurteil vom 27. Juli 1988 I R 130/84, BFHE 154, 227, BStBl II 1989, 101, dort auch unter Hinweis auf die Korrekturmöglichkeit des § 129 AO) ist im Streitfall nicht ersichtlich.

17 b) Das FA war an dem Erlass eines Nacherhebungsbescheides nicht gehindert.

18 aa) § 167 Abs. 1 Satz 1 AO begründet ein Wahlrecht für die Finanzbehörde, den Haftungsschuldner durch Haftungsbescheid oder durch Steuerbescheid in Anspruch zu nehmen, wenn dieser seine Anmeldepflicht nicht erfüllt hat (Senatsurteil vom 13. September 2000 I R 61/99, BFHE 193, 286, BStBl II 2001, 67; BFH-Urteile vom 7. Juli 2004 VI R 171/00, BFHE 206, 562, BStBl II 2004, 1087, und VI R 168/01, BFH/NV 2005, 357; Senatsurteil vom 20. August 2008 I R 29/07, BFHE 222, 500, BStBl II 2010, 142; Senatsbeschluss vom 18. März 2009 I B 210/08, BFH/NV 2009, 1237; Senatsurteil vom 17. Februar 2010 I R 85/08, BFHE 229, 114, BStBl II 2011, 758; BFH-Urteil vom 13. Dezember 2011 II R 26/10, BFHE 236, 212, BFH/NV 2012, 537). Dieser Auslegung wird in der Literatur mehrheitlich zugestimmt (z.B. Gosch, Die steuerliche Betriebsprüfung --StBp-- 2001, 113, und in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 50a Rz 45; Buciek in Beermann/Gosch, AO, § 167 Rz 20 f.; Maßbaum in Herrmann/Heuer/Raupach, § 50a EStG Rz 132; Blümich/Wied, § 50a EStG Rz 123; Schmidt/Loschelder, EStG, 31. Aufl., § 50a Rz 35; einschränkend Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 167 AO Rz 7 f.). Daran ist auch weiterhin festzuhalten.

19 Um eine "Eingriffsverschärfung" durch die Wahl des Verwaltungsverfahrens zu vermeiden, ist allerdings der materiell-rechtliche Kern der Nacherhebung von Bedeutung: Der Erlass eines Nacherhebungsbescheides ändert nichts daran, dass es sich materiell-rechtlich um die Geltendmachung eines Haftungsanspruchs handelt. Die Steuerfestsetzung nach § 167 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 155 AO erfasst damit denjenigen, der die Steuer als Entrichtungssteuerschuldner nicht angemeldet hat, gerade in seiner Funktion als Haftungsschuldner (s. insbesondere Senatsurteil in BFHE 193, 286, BStBl II 2001, 67; Gosch, StBp 2001, 113, 114 f.). Dass auf dieser Grundlage für die Inanspruchnahme durch Nacherhebungsbescheid die gesetzlichen Voraussetzungen der Haftung erfüllt sein müssen, hindert den Erlass eines solchen Bescheides nicht, wenn --wie bei einer Haftung für Steuerabzugsbeträge gemäß § 50a Abs. 4 EStG 2002-- der Haftungstatbestand keine einschränkenden (z.B. verschuldensabhängige) Tatbestandsvoraussetzungen enthält (s. insoweit z.B. Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 167 AO Rz 8; Oberfinanzdirektion Stuttgart, Verfügung vom 1. Juli 2003, Internationales Steuerrecht 2003, 646 [zu 2.]; für diesen Fall wohl auch zustimmend Drüen, Der Betrieb --DB-- 2005, 299).

20 Zwar sind, wenn der Haftungsschuldner durch Nacherhebungsbescheid in Anspruch genommen wird, keine besonderen Ermessenserwägungen der Behörde erforderlich (Senatsurteil in BFHE 193, 286, BStBl II 2001, 67; s.a. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 50a Rz 45; Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl., § 167 Rz 6; a.A. Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 167 AO Rz 14 f.; Drüen, DB 2005, 299, 306). Auch dies benachteiligt den Abzugsverpflichteten jedenfalls in der Situation des Steuerabzugs für beschränkt steuerpflichtige Vergütungsempfänger (hier: einen ausländischen Steuerschuldner) aber schon deswegen nicht, weil das sog. Auswahlermessen hier ohnehin nicht besonders begründet werden muss und insoweit ein Hinweis auf fehlende Zugriffsmöglichkeiten im Inland regelmäßig ausreichend ist (z.B. Senatsurteil vom 5. November 1992 I R 41/92, BFHE 170, 204, BStBl II 1993, 407; Senatsbeschlüsse vom 3. Dezember 1996 I B 44/96, BFHE 181, 562, BStBl II 1997, 306; vom 8. November 2000 I B 59/00, juris; Senatsurteil vom 17. Oktober 2007 I R 81, 82/06, BFH/NV 2008, 356). Daraus folgt, dass die Wahl des Verfahrens (Haftungsbescheid, Nacherhebungsbescheid) im Bescheid nicht begründet werden muss (BFH-Urteile in BFHE 206, 562, BStBl II 2004, 1087, und in BFH/NV 2005, 357, jeweils zu II.2.d der Gründe; Senatsbeschluss in BFH/NV 2009, 1237).

21 bb) Dass vor dem Ergehen des Nacherhebungsbescheides vom FA auf eine Haftung hingewiesen wurde und eine Haftungsanhörung erfolgt war, hindert den Erlass des Bescheides nicht. Stehen verschiedene gesetzmäßige Verfahrenswege offen, lösen vorbereitende Maßnahmen keine Bindung an einen von mehreren Verfahrenswegen aus.

22 cc) Das Steuerabzugsverfahren ist in der Rechtsprechung als Verfahren anerkannt, das unter dem Gesichtspunkt einer möglichst effizienten und gleichmäßigen Steuerfestsetzung gerechtfertigt ist (s. zum Steuerabzugsverfahren allgemein Senatsbeschlüsse vom 29. November 2007 I B 181/07, BFHE 219, 214, BStBl II 2008, 195; vom 29. Oktober 2008 I B 160/08, BFH/NV 2009, 377; Senatsurteil vom 5. Mai 2010 I R 105/08, BFH/NV 2010, 2043, je m.w.N.). Die auf den jeweiligen Zeitpunkt der Zahlung bezogene gesetzliche Pflicht der Klägerin ist weder durch die

Klausel in § 9 des Mietvertrages berührt noch durch den Umstand, dass X nach dem Erhalt der Vergütungen und einer ausländischen Ertragsbesteuerung abgewickelt wurde und als Körperschaft nicht mehr existiert.

23 aaa) Die gesetzliche und den Abzugsverpflichteten eigenständig treffende Pflicht zum Steuerabzug kann nicht durch eine privatrechtliche Vereinbarung (im Streitfall: die Vertragsklausel, dass X die in der EU entstehenden Steuern tragen sollte) suspendiert werden. Auch kann der Klägerin nicht die unstreitige (ausländische) Ertragsbesteuerung der X zugutekommen, da eine konkrete Abstimmung des Abzugs- und des (ausländischen) Besteuerungsverfahrens nicht vorgesehen ist. Dies ergibt sich indirekt auch aus Art. 29 Abs. 1 DBA-USA 1989, wonach das Recht eines Vertragsstaates, die Steuer im Abzugsweg zu erheben, durch das Abkommen nicht berührt wird; soweit der Senat diese Regelungslage in seinem Urteil vom 21. Oktober 2009 I R 70/08 (BFHE 226, 529, BStBl II 2012, 493) unbeachtet gelassen hat, wird dies hiermit richtiggestellt (vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 25. Juni 2012, BStBl I 2012, 692). Die Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat darf daher seine Abzugsteuern auch dann in voller Höhe erheben, wenn das Abkommen kein Besteuerungsrecht gewährt. Außerdem hätte im Streitfall bis zur gesellschaftsrechtlichen Abwicklung der X die Möglichkeit bestanden, durch einen Freistellungs- oder Erstattungsantrag (mit einer Abtretung des Anspruchs an die Klägerin) den vertraglichen Gegebenheiten Rechnung zu tragen.

24 bbb) Es ist anerkannt, dass die Einbehaltungspflicht bei der Abzugsteuer von Fragen aus dem Bereich des Steuerschuldverhältnisses des Vergütungsgläubigers --z.B. der tatsächlichen Fälligkeit der Steuerzahlung oder eines Steuerzahlungsanspruchs-- grundsätzlich nicht betroffen wird (Senatsbeschluss vom 4. September 2002 I B 145/01, BFHE 199, 95, BStBl II 2003, 223; s.a. z.B. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 50a Rz 45; Blümich/Wied, § 50a EStG Rz 122). Soweit es der Senat in seinem Beschluss in BFH/NV 2009, 377 im Rahmen einer summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage (Verfahren gemäß § 69 FGO) für erheblich gehalten hat, ob ein Haftungsbetrag für die sog. Bauabzugsteuer (§§ 48 ff. EStG 2002) die Steuerschuld eines Vergütungsgläubigers deutlich übersteigt, ist dieser Gesichtspunkt nicht auf das allgemeine Abzugsverfahren zu übertragen. Denn ein Schadensersatzcharakter mag der Haftung für Bauabzugsteuer zuzuweisen sein (s. Senatsbeschluss in BFH/NV 2009, 377; s. zur besonderen, auch sozialrechtlichen Veranlassung dieser Entrichtungssteuer auch Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 48 Rz 2, 4), er kommt aber einer Haftung für die Abzugsteuer gemäß § 50a EStG 2002 nicht zu (s. Senatsbeschluss in BFHE 199, 95, BStBl II 2003, 223). Die Höhe der in den USA durch den Zufluss der Mietzahlungen ausgelösten Ertragsbesteuerung ist daher für die Streitentscheidung ohne Bedeutung.

25 ccc) Dem FG ist auch nicht darin beizupflichten, dass das FA wegen einer "untypischen Fallgestaltung" an dem Erlass eines Nacherhebungsbescheides gehindert war. Die Nacherhebung ist nicht unter dem Gesichtspunkt gehindert, dass das vom Gesetzgeber vorgesehene System des Abzugs-, Erstattungs- und Freistellungsverfahrens im Streitfall wegen der Liquidation der X ausfällt. Denn eine entsprechende Verknüpfung mit der Besteuerungssituation des Vergütungsgläubigers ist im Abzugsverfahren nicht vorgesehen (s. insoweit den Senatsbeschluss vom 7. September 2011 I B 157/10, BFHE 235, 215, BFH/NV 2012, 95). Ob eine solche Verknüpfung im Wege des Billigkeitserweises im Steuerentrichtungspflichtverhältnis (als einer besonderen Form des Steuerschuldverhältnisses; s.a. die Erwägungen im Senatsurteil vom 24. März 1998 I R 120/97, BFHE 186, 98, BStBl II 1999, 3) zugunsten der Klägerin hergestellt werden kann, ist angesichts der auch für die Ausdeutung des Begriffs der "Unbilligkeit" maßgebenden Regelungslage zweifelhaft, jedenfalls aber nicht Gegenstand des hier anhängigen Verfahrens.

26 ddd) Entgegen der Ansicht des FG kann im Streitfall nicht von einem "entschuldbaren Rechtsirrtum" der Klägerin mit Blick auf die Missachtung ihrer Steuerabzugspflichten gesprochen werden. Zwar kann nach der Rechtsprechung des Senats einer Haftungsinanspruchnahme ein solcher Rechtsirrtum im Einzelfall entgegengehalten werden (s. nochmals den Senatsbeschluss in BFHE 235, 215, BFH/NV 2012, 95, m.w.N.). Dazu müsste das FA den Beteiligten aber aufgrund einer Auskunft, einer Außenprüfung oder einer anderen Sachbehandlung in den Glauben versetzt haben, er brauche für einen bestimmten Tatbestand keine Steuer einzubehalten. Dies lässt sich weder aus dem Umstand, dass die vorherige Außenprüfung zu einer Abzugsteuerpflicht keine Feststellungen getroffen hat, noch daraus schließen, dass das FA durch die Vorlage des Mietvertrages seit der Veranlagung 1998 Gelegenheit gehabt habe, auf eine Abzugsteuerpflicht hinzuweisen.

27 4. Da die Vorinstanz ihrer Entscheidung ein abweichendes Rechtsverständnis zugrunde gelegt hat, war diese Entscheidung aufzuheben. Die Klage ist abzuweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de