Urteil vom 09. Juni 2022, IV R 4/20

Bauabzugsteuer - Betriebsausgabenabzug des Leistungsempfängers bei Zahlungen an eine inaktive ausländische Domizilgesellschaft

ECLI:DE:BFH:2022:U.090622.IVR4.20.0

BFH IV. Senat

EStG § 48 Abs 1 S 1, EStG § 48 Abs 1 S 4, EStG § 48 Abs 4 Nr 1, AO § 160 Abs 1 S 1, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 05. Februar 2020, Az: 9 K 95/13

Leitsätze

1. Die Sperrwirkung des § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG greift auch dann ein, wenn der Leistungsempfänger i.S. des § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG die Zahlungen an eine inaktive ausländische Domizilgesellschaft erbringt.

2. Die durch § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG ausgelöste Ungleichbehandlung zwischen Bauleistungsempfängern und Auftraggebern von Leistungen aus anderen Dienstleistungssektoren verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 05.02.2020 - 9 K 95/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen für das Revisionsverfahren sind erstattungsfähig und vom Beklagten zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Im zweiten Rechtsgang ist streitig, ob die von der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) --der E GmbH & Co. KG i.L.-- an britische Subunternehmer geleisteten Zahlungen in voller Höhe als Betriebsausgaben abziehbar oder diese gemäß § 160 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) wegen unterlassener Empfängerbenennung in Höhe von 70 % zu kürzen sind.

2 Die Klägerin erzielte aus der Vorbereitung und Durchführung von Bauvorhaben aller Art gewerbliche Einkünfte. Im Jahr 2002 (Streitjahr) war K alleiniger Kommanditist der Klägerin. Er war am Vermögen der Klägerin zu 100 %, an deren Gewinn zu 60 % beteiligt. Komplementärin ohne Vermögensbeteiligung, aber mit einer Gewinnbeteiligung in Höhe von 40 %, war im Streitjahr die --sich zwischenzeitlich in Nachtragsliquidation befindende-- E GmbH.

3 K ist im April 2007 verstorben. In die Kommanditistenstellung des K sind im Wege der Sondererbfolge jeweils zu ½ A (Ehefrau des K) und M (Sohn des K) eingetreten. A ist sodann als Kommanditistin ausgeschieden und ihr Kommanditanteil im Wege der Sonderrechtsnachfolge auf M übergegangen, der seitdem alleiniger Kommanditist der Klägerin ist. Die E GmbH ist im Jahr 2011 aus der Klägerin ausgeschieden, die N GmbH als Komplementärin eingetreten.

4 Für die Realisierung diverser Großobjekte bediente sich die Klägerin britischer Subunternehmer und berücksichtigte im Jahresabschluss für das Streitjahr Zahlungen an diese in Höhe von 950.110 € als Betriebsausgaben. Nach den

Feststellungen und Auskünften der Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen des Bundeszentralamts für Steuern (IZA) handelte es sich bei sämtlichen britischen Firmen um wirtschaftlich inaktive Briefkastengesellschaften/Domizilgesellschaften. Nicht im Streit stehen zwischen den Beteiligten die Gesamthöhe dieser Betriebsausgaben sowie die Umstände, dass diese Zahlungen als Gegenleistung für "Bauleistungen" i.S. des § 48 des Einkommensteuergesetzes (EStG) getätigt worden sind und die Klägerin im Jahr 2003 hierfür Bauabzugsteuer für die britischen Subunternehmer in gesetzlicher Höhe angemeldet und abgeführt hat.

5 Der vom Finanzamt Z erlassene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für 2002 vom 16.11.2004, geändert durch Gewinnfeststellungsbescheid für 2002 vom 25.11.2004, erging zunächst erklärungsgemäß.

6 Im Rahmen einer Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Zahlungen an die britischen Firmen auf wechselnde, in den Rechnungen angegebene inländische Konten erfolgt waren, bei denen es sich, ausweislich entsprechender Bankauskünfte, nicht um Geschäftskonten handelte. Ein an die Klägerin gerichtetes Benennungsverlangen zur Feststellung der aus den Zahlungen tatsächlich begünstigten Personen führte zu keinem Ergebnis. Vor diesem Hintergrund vertrat das zwischenzeitlich zuständig gewordene Finanzamt W dem Außenprüfer folgend die Auffassung, dass die im Streitjahr getätigten Zahlungen an die Subunternehmer in Höhe von 70 % (= 665.077 €) nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig seien, und erließ unter dem 08.05.2009 einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2002. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies der nunmehr zuständige Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt X --FA--) als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 16.03.2013).

7 Mit der dagegen erhobenen Klage machte die Klägerin geltend, dass die Zahlungen an die britischen Subunternehmer in vollem Umfang als Betriebsausgaben abzugsfähig seien.

8 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit Urteil vom 13.01.2016 - 9 K 95/13 vollumfänglich statt.

9 Auf die Revision des FA hob der Bundesfinanzhof (BFH) die Vorentscheidung mit Urteil vom 07.06.2018 - IV R 11/16 wegen Verfahrensfehlern auf und verwies die Sache an das FG zurück.

10 Im zweiten Rechtsgang hielten die Beteiligten an ihren Rechtsauffassungen fest. Nach Beiladung der E GmbH i.L. und der A gab das FG der Klage mit Urteil vom 05.02.2020 - 9 K 95/13 erneut in vollem Umfang statt. Das FG vertrat in der Sache --wie schon im ersten Rechtsgang-- die Auffassung, dass gemäß § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG die Vorschrift des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO selbst dann nicht anwendbar sei, wenn es sich bei den britischen Subunternehmern um inaktive Domizilgesellschaften handeln sollte. Im Grundsatz vollziehe sich nach der Rechtsprechung des BFH das gemäß § 160 Abs. 1 Satz 1 AO auszuübende Ermessen auf zwei Stufen. Bei Mitunternehmerschaften seien diese Ermessensentscheidungen unselbständige Bestandteile des Feststellungsverfahrens und könnten nur mit Rechtsbehelfen gegen die Gewinnfeststellungsbescheide angegriffen werden. Bei ausländischen Domizilgesellschaften sei der Zweck des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO erst erreicht, wenn sichergestellt sei, dass der wirkliche Empfänger der Zahlungen entweder im Inland nicht steuerpflichtig sei oder im Inland seine steuerlichen Pflichten erfüllt habe. Im Streitfall greife jedoch § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG ein, weil die Klägerin --was nicht streitig sei-- ihre Pflichten nach § 48 Abs. 1 EStG erfüllt und die sog. Bauabzugsteuer angemeldet und an das zuständige Finanzamt abgeführt habe. Dies gelte --entgegen der Auffassung des FA-- selbst dann, wenn die Zahlungen an inaktive Firmen wie Domizilgesellschaften oder Briefkastenfirmen erfolgt seien. Hierfür sprächen sowohl der Wortlaut des § 48 Abs. 1 Satz 4, Abs. 4 Nr. 1 EStG als auch der Sinn und Zweck dieser Regelung. Mit der Einführung des Steuerabzugs an der Quelle, den der Leistungsempfänger (Auftraggeber) durchzuführen habe, sei dem Sicherungsbedürfnis des Fiskus entsprochen worden. Als Pendant gewähre der Gesetzgeber dem Auftraggeber hinsichtlich seines Betriebsausgabenabzugs Vertrauensschutz ohne Rücksicht darauf, ob die Zahlung an ein inländisches oder ausländisches, ein aktives oder ein inaktives Unternehmen erfolge. Eine Auslegung gegen den klaren Wortlaut --insbesondere zum Nachteil des Steuerpflichtigen-- komme nicht in Betracht. Schließlich liege auch kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) vor, weil die Beschränkung der §§ 48 bis 48d EStG --darunter auch der Ausschluss des § 160 AO über § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG-- auf Bauleistungsempfänger sachlich gerechtfertigt sei.

11 Dagegen richtet sich die Revision des FA, mit der es insbesondere eine Verletzung des § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG rügt. Zur Begründung trägt es im Wesentlichen Folgendes vor:

12 Die Rechtsauffassung des FG führe zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung zwischen Bauleistungsempfängern und Auftraggebern außerhalb des Baugewerbes. Während bei Erstgenannten Zahlungen an

Domizilgesellschaften bzw. Briefkastenfirmen abzugsfähig seien, greife bei Zweitgenannten § 160 Abs. 1 Satz 1 AO ein. Dies könne vom Gesetzgeber nicht gewollt sein. Im Streitfall habe die Klägerin die Zahlungen an wirtschaftlich inaktive Briefkastenfirmen bzw. Domizilgesellschaften erbracht. Diese seien zu keiner Zeit wirtschaftlicher Empfänger der Zahlungen gewesen. Zudem unterlaufe § 48 Abs. 1 Satz 4, Abs. 4 Nr. 1 EStG, der sich mit dem formal Abrechnenden als Leistendem begnüge, die Rechtsprechung zu Domizilgesellschaften. Es sei nicht ausgeschlossen, dass diese Situation rechtsmissbräuchlich genutzt werde, um den uneingeschränkten Betriebsausgabenabzug zu sichern. Der sehr weit gefasste Wortlaut dieser Vorschrift stehe daher nicht mit dem Willen des Gesetzgebers im Einklang. Darüber hinaus führten Verdachtshinweise über die IZA auf das Vorliegen einer Domizilgesellschaft bzw. Briefkastenfirma zu keinem nennenswerten Nutzen mehr für die Besteuerung in Fällen des Baugewerbes. Liege dem FA ein Verdacht auf Bestehen einer Domizilgesellschaft bzw. Briefkastenfirma vor, sei von der Erteilung der antragsgebundenen Freistellungsbescheinigung i.S. des § 48b EStG abzusehen. Der Bauleistungsempfänger habe die Bauabzugsteuer an das Finanzamt des Bauleistenden abzuführen und im Besteuerungsverfahren sei ihm der ungekürzte Betriebsausgabenabzug ohne Blick auf den vorher als steuerlich unzuverlässig eingestuften Bauleistenden zu gewähren. Damit wäre die Prüfung im Freistellungsverfahren überflüssig. Außerdem unterliege bei Bauleistungsempfängern, denen eine gültige Freistellungsbescheinigung vorgelegt werde, der Betriebsausgabenabzug --anders als bei Bauleistungsempfängern, denen eine solche nicht vorgelegt werde-- nicht dem Schutz des § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG. Diese Ungleichbehandlung sei nicht hinnehmbar.

13 Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

14 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

15 Sie trägt vor, dass § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG die Anwendung des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO ausschließe. Sie --die Klägerin-- bestreite weiterhin, dass es sich bei den eingesetzten englischen Subunternehmern um inaktive Domizilgesellschaften gehandelt habe. Darauf komme es jedoch nicht an. Der Gesetzgeber habe bei Schaffung des § 48 EStG die vom FA als nicht sachgerecht empfundene Rechtsfolge, ausländische Domizilgesellschaften rechtsmissbräuchlich einsetzen zu können, gesehen, diese aber für das Baugewerbe zugunsten einer Quellensteuer in Kauf genommen. Damit habe der Gesetzgeber den Anmeldenden aus der "Gefährdungshaftung" des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO entlassen. Im Übrigen habe die Klägerin alle Pflichten erfüllt, die im Verfahren der Bauabzugsteuer zu beachten gewesen seien. Sie --die Klägerin-- gleichwohl Jahre später für etwas in Anspruch zu nehmen, das vom Wortlaut des Gesetzes nicht mehr gedeckt sei, sei nicht gerechtfertigt. Als Regulativ zu dem Ausschluss des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO durch § 48 Abs. 1, Abs. 4 Nr. 1 EStG stünden der Finanzbehörde das Strafrecht und § 42 AO zur Seite. Die Klägerin habe sich aber weder strafbar gemacht noch eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung gewählt.

16 Die Beigeladenen haben sich zwar im Revisionsverfahren weder in der Sache geäußert noch Anträge gestellt. Sie haben jedoch ihr Einverständnis mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung erklärt.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision des FA ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

18 Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Klägerin im Rahmen des gesonderten Feststellungsverfahrens 2002 (dazu 1.) der Betriebsausgabenabzug gemäß § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG auch dann nicht nach § 160 Abs. 1 Satz 1 AO versagt werden darf, wenn die Zahlungen für Bauleistungen an inaktive ausländische Domizilgesellschaften erfolgt sind (dazu 2.). Anhaltspunkte für einen Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO hat das FG nicht festgestellt (dazu 3.). Ebenso ist der erkennende Senat nicht davon überzeugt, dass das Auslegungsergebnis zu § 48 Abs. 4 Nr. 1, Abs. 1 Satz 4 EStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt (dazu 4.). Die vom FA vorgetragenen Einwände greifen nicht durch (dazu 5.).

19 1. Zu Recht haben das FA und das FG die Sperrwirkung des § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG im Rahmen des Gewinnfeststellungsverfahrens 2002 geprüft.

20 Die Prüfung des Benennungsverlangens nach § 160 Abs. 1 Satz 1 AO ist bei Mitunternehmerschaften ein unselbständiger Bestandteil des gesonderten Feststellungsverfahrens nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO

(BFH-Urteile vom 12.09.1985 - VIII R 371/83, BFHE 146, 99, BStBl II 1986, 537, unter II.1.; vom 20.04.1988 - I R 67/84, BFHE 154, 5, BStBl II 1988, 927, unter II.2.). Damit ist auch die Frage, ob und inwieweit § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG die Anwendung des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO sperrt, im Rahmen des gesonderten Feststellungsverfahrens zu prüfen.

21 2. Das FG hat § 160 Abs. 1 Satz 1 AO infolge der in § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG angeordneten Sperrwirkung zutreffend für nicht anwendbar erachtet.

22 Ausgehend von den im Streitfall zu prüfenden gesetzlichen Vorschriften (dazu a) ist § 160 Abs. 1 Satz 1 AO auch dann nicht anwendbar, wenn die Leistungsempfängerin --vorbehaltlich der Anmeldung und Abführung des Steuerabzugsbetrags nach § 48 Abs. 1 EStG-- Zahlungen an eine inaktive ausländische Domizilgesellschaft erbringt (dazu b).

23 a) Nach § 160 Abs. 1 Satz 1 AO sind Schulden und andere Lasten, Betriebsausgaben, Werbungskosten und andere Ausgaben steuerlich regelmäßig nicht zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige dem Verlangen der Finanzbehörde nicht nachkommt, die Gläubiger oder Empfänger genau zu benennen.

24 Allerdings ist § 160 Abs. 1 Satz 1 AO gemäß § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG nicht anzuwenden, wenn der Leistungsempfänger den Steuerabzug angemeldet und abgeführt hat. Hiermit ist der Steuerabzug nach § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG gemeint, wonach der Leistungsempfänger verpflichtet ist, von der Gegenleistung einen Steuerabzug in Höhe von 15 % für Rechnung des Leistenden vorzunehmen, wenn jemand im Inland eine Bauleistung (Leistender) an einen Unternehmer i.S. des § 2 des Umsatzsteuergesetzes oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts (Leistungsempfänger) erbringt. Als Leistender gilt auch derjenige, der über eine Leistung abrechnet, ohne sie erbracht zu haben (§ 48 Abs. 1 Satz 4 EStG). Die Anmeldung und Abführung des Steuerabzugs (Bauabzugsteuer) durch den Leistungsempfänger regelt § 48a EStG.

25 b) Die Sperrwirkung des § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG greift --entgegen der Auffassung des FA-- auch bei Zahlungen an eine inaktive ausländische Domizilgesellschaft ein (gleicher Ansicht Fuhrmann in Korn, § 48 EStG Rz 9, 48.1; Apitz in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 48 EStG Rz 22; Wienbergen in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 48 Rz 212; Weiland, in Frotscher/Geurts, EStG, § 48 Rz 48; BeckOK EStG/Fissenewert, 12. Ed. [01.03.2022], EStG § 48 Rz 158; Oellerich in Gosch, AO § 160 Rz 31; Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 48 Rz 8, 15; Stickan/Martin, Der Betrieb --DB-- 2001, 1441, 1447; Bruschke, Der Steuerberater 2002, 130, 139; so wohl auch Krumm in Tipke/Kruse, § 160 AO Rz 25a; anderer Ansicht Fischer, jurisPR-SteuerR 19/2020 Anm. 1; so auch früher Pelz, jurisPR-Compl 3/2016 Anm. 6; jetzt derselbe anders in jurisPR-Compl 2/2020 Anm. 5). Weder der Wortlaut und die Entstehungsgeschichte noch der Gesetzeszweck lassen die vom FA vertretene einschränkende Auslegung des § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG zu.

26 aa) Im Streitfall sind bei wortgetreuer Auslegung die Voraussetzungen des § 48 Abs. 4 Nr. 1, Abs. 1 Satz 4 EStG gegeben, so dass § 160 Abs. 1 Satz 1 AO nicht anwendbar ist.

27 (1) Es ist zwischen den Beteiligten im Grundsatz nicht streitig, dass die Klägerin die Anmeldung und Abführung (vgl. dazu § 48a Abs. 1 EStG) der Steuer i.S. des § 48 Abs. 1 EStG vorgenommen hat. Der Senat sieht daher insoweit von weiteren Ausführungen ab.

28 (2) Leistender i.S. des § 48 Abs. 1 EStG kann nicht nur derjenige sein, der --wie Satz 1 bestimmt-- die Bauleistung erbringt. Vielmehr "gilt" nach der Fiktion in § 48 Abs. 1 Satz 4 EStG als Leistender auch derjenige, der über eine Leistung abrechnet, ohne sie erbracht zu haben. Damit wird derjenige, der die Rechnung erstellt, unabhängig von der Erbringung der Bauleistung zum Leistenden (fiktiv wirtschaftlich Leistender). Danach sind auch inaktive ausländische Domizilgesellschaften und Briefkastenfirmen, welche die Bauleistung nicht selbst erbringen, vom Anwendungsbereich des § 48 Abs. 1 EStG erfasst (gleicher Ansicht Gosch in Kirchhof/Seer, a.a.O., § 48 Rz 8; HHR/Apitz, § 48 EStG Rz 15; Brandis/Heuermann/Ebling, § 48 EStG Rz 105; BeckOK EStG/Fissenewert, 12. Ed. [01.03.2022], EStG § 48 Rz 158; Stickan/Martin, DB 2001, 1441, 1444). Weiter ordnet der Wortlaut des § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG --vorbehaltlos-- als Rechtsfolge an, dass § 160 Abs. 1 Satz 1 AO nicht anzuwenden ist. Er enthält keine Einschränkung, wonach § 160 Abs. 1 Satz 1 AO nur bei Zahlungen an einen näher bestimmten Personenkreis keine Anwendung finden soll.

29 bb) Dieses Wortlautergebnis wird durch die historische und teleologische Auslegung des § 48 EStG bestätigt. Die Gesetzesmaterialien zu den durch das Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe vom 30.08.2001 (BGBl I 2001, 2267, BStBl I 2001, 602) eingefügten §§ 48 ff. EStG zeigen, dass nach den Vorstellungen des

Gesetzgebers und dem Zweck des Steuerabzugs auch Zahlungen an inaktive ausländische Domizilgesellschaften die Rechtsfolge des § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG auslösen sollen.

30 In der Begründung des Gesetzentwurfs des Bundesrates vom 16.11.2000 wird ausgeführt, dass in der Praxis --nachdem der Steuerabzug nach § 50a Abs. 7 EStG a.F. aufgehoben worden sei-- weiterhin Regelungsbedarf bestehe, nicht zuletzt aufgrund verfeinerter Verschleierungs- und Umgehungsmethoden, dem durch weitere gesetzgeberische Maßnahmen Rechnung getragen werden müsse (BTDrucks 14/4658, S. 1). Im allgemeinen Teil der Begründung des Gesetzentwurfs werden als Verschleierungstaktiken beispielhaft die Einschaltung von Scheinunternehmen und Domizilgesellschaften genannt (BTDrucks 14/4658, S. 8). Weiter heißt es, die Ergebnisse einer in Hessen groß angelegten Steuerfahndungsaktion belegten, dass die durch Sub- bzw. Werkvertragsunternehmer verursachten Missstände in der Baubranche besonders gravierend seien und die in § 50a Abs. 7 EStG normierte Abzugsverpflichtung prinzipiell der richtige Ansatz für eine effiziente Bekämpfung der Schattenwirtschaft gewesen sei (BTDrucks 14/4658, S. 9). Der Auftraggeber habe --so der Gesetzentwurf-- einen Steuerabzug in Höhe von 15 % für Rechnung des Leistenden einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Soweit der Steuerabzug vorgenommen werde, könne der Betriebsausgabenabzug nicht mehr versagt werden (BTDrucks 14/4658, S. 9). Im besonderen Teil der Begründung des Gesetzentwurfs heißt es zu § 48 Abs. 4 EStG insbesondere erläuternd, dass dem Leistungsempfänger, der seiner Verpflichtung zum Steuerabzug in Höhe von 15 % nachkomme, steuerlich Rechtssicherheit gewährt werde; insoweit werde der Betriebsausgabenabzug gewährleistet (BTDrucks 14/4658, S. 11). Im Laufe des weiteren Gesetzgebungsverfahrens ist die in § 48 Abs. 4 EStG zunächst am Satzanfang verwendete Konjunktion "Soweit" durch die Konjunktion "Wenn" ersetzt worden (BTDrucks 14/6071, S. 7). Hiermit wurde zum Ausdruck gebracht, dass der Leistungsempfänger nach Anmeldung und Abführung des Steuerabzugsbetrags die durch die Bauleistung verursachten Aufwendungen in vollem Umfang und nicht nur anteilig abziehen kann (BTDrucks 14/6071, S. 15; vgl. auch Brandis/Heuermann/Ebling, § 48 EStG Rz 207).

31 Diese Ausführungen lassen deutlich erkennen, dass dem Gesetzgeber die Gefahr von Steuerausfällen bei Einschaltung ausländischer Domizilgesellschaften und die hierdurch beim Auftraggeber entstehende Problematik der Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach § 160 Abs. 1 Satz 1 AO bekannt gewesen ist (vgl. dazu auch Plenarprotokoll des Deutschen Bundestags 14/171, S. 16811, 16813; Schwenke, Betriebs-Berater 2001, 1553, 1554; Stickan/Martin, DB 2001, 1441, 1447). Der Gesetzgeber wollte daher mit dem durch den Leistungsempfänger vorzunehmenden Steuerabzug gerade auch gegen inaktive ausländische Domizilgesellschaften und Scheinfirmen vorgehen, zugleich den Leistungsempfänger aber aus der "Gefährdungshaftung" des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO entlassen und seinen Betriebsausgabenabzug sicherstellen. Die Bauabzugsteuer bezweckt daher einerseits, durch den Steuerabzug an der Quelle dem Sicherungsbedürfnis des Fiskus (Sicherung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer des Leistenden sowie der Besteuerung des Arbeitslohns der bei der Bauleistung eingesetzten Arbeitnehmer) zu entsprechen, andererseits dem Auftraggeber aber auch hinsichtlich des Betriebsausgabenabzugs Rechtssicherheit zu gewähren, und zwar unabhängig davon, ob die Zahlungen an den wirtschaftlich Leistenden oder an eine inaktive ausländische Domizilgesellschaft als fiktiv Leistenden erfolgen.

32 Danach lässt sich den Gesetzesmaterialien keine dahingehende Einschränkung entnehmen, dass mit dem Leistenden i.S. des § 48 Abs. 1 Satz 4 EStG nur Generalunternehmen oder Inkassofirmen gemeint sein könnten. Der erkennende Senat kann sich daher nicht der Auffassung anschließen, dass "Leistender" i.S. des § 48 Abs. 1 Satz 4 EStG nur sei, wer eine Struktur unterhalte, die es von der personellen und technischen Ausstattung erlaube, die betreffende Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen auszuführen (so aber Fischer, jurisPR-SteuerR 19/2020 Anm. 1).

33 cc) Hiervon ausgehend besteht auch keine Möglichkeit, den Anwendungsbereich des § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG einschränkend im Sinne der Rechtsansicht des FA teleologisch zu reduzieren.

34 Eine den Wortlaut korrigierende Auslegung im Wege der teleologischen Reduktion wird dann zugelassen, wenn eine allein wortlautgemäße Auslegung zu sinnwidrigen Ergebnissen führt und der Schluss gerechtfertigt ist, dass der gesetzgeberische Wille planwidrig umgesetzt wurde. Hingegen kommt eine teleologische Reduktion grundsätzlich nicht in Betracht, wenn der weite Wortlaut der Vorschrift Folge einer bewussten rechtspolitischen Entscheidung des Gesetzgebers ist (z.B. BFH-Urteil vom 15.07.2021 - IV R 36/18, BFHE 274, 55, Rz 36, m.w.N.). Im Streitfall deuten die Gesetzesmaterialien darauf hin, dass der Gesetzgeber bewusst einen derart weiten Wortlaut des § 48 Abs. 4 Nr. 1, Abs. 1 Satz 4 EStG gewählt hat. Den Steuergerichten ist es verwehrt, korrigierend in eine solche Entscheidung des Gesetzgebers einzugreifen.

35 3. Es kann dahingestellt bleiben, ob und inwieweit § 42 AO neben § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG anwendbar ist.

36 Im Fachschrifttum findet sich zwar die Auffassung, dass die Anwendung des § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG unter dem Gesichtspunkt des Gestaltungsmissbrauchs (§ 42 AO) bedenklich sei, wenn der Bauleistungsempfänger § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG instrumentalisiere und sich den Abzug entgegen § 160 AO im Zusammenwirken mit einer formal als Subunternehmer eingeschalteten Domizilgesellschaft in rechtsmissbräuchlicher Weise erschleiche (Gosch in Kirchhof/Seer, a.a.O., § 48 Rz 8, 15; HHR/Apitz, § 48 EStG Rz 22; Stickan/Martin, DB 2001, 1441, 1447). Das FG hat aber in tatsächlicher Hinsicht keine Feststellungen getroffen, die Anhaltspunkte für einen Gestaltungsmissbrauch liefern könnten. Im Gegenteil hat es ausgeführt, es lägen keine Umstände vor, wonach die Klägerin als Leistungsempfängerin § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG "instrumentalisiert" und sich den Abzug entgegen § 160 AO im Zusammenwirken mit einer formal als Subunternehmer eingeschalteten Domizilgesellschaft in rechtsmissbräuchlicher Weise erschlichen habe.

37 4. Der erkennende Senat ist nicht davon überzeugt, dass die hier vertretene Auslegung zu § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Die Privilegierung der Auftraggeber von Bauleistungen gegenüber den Auftraggebern von Leistungen aus anderen Dienstleistungssektoren, die bei Zahlungen an inaktive Domizilgesellschaften mit einer Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach § 160 Abs. 1 Satz 1 AO zu rechnen haben, verletzt nicht den Gleichheitssatz.

38 a) Der Gleichheitssatz gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen.

39 aa) Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird hier, insbesondere im Bereich des Einkommensteuerrechts, vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast an der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen angemessen sein muss. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 06.07.2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, Rz 36, m.w.N.).

40 bb) Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen hat das BVerfG in seiner bisherigen Rechtsprechung vor allem außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkannt, nicht jedoch den rein fiskalischen Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung. Förderungs- und Lenkungszwecke sind jedoch nur dann geeignet, rechtfertigende Gründe für steuerliche Belastungen oder Entlastungen zu liefern, wenn sie von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragen werden. Weiterhin muss der Förderungs- und Lenkungszweck gleichheitsgerecht ausgestaltet sein und auch Vergünstigungstatbestände müssen jedenfalls ein Mindestmaß an zweckgerechter Ausgestaltung aufweisen (vgl. z.B. BVerfG-Urteil vom 09.12.2008 - 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, Rz 58 ff.).

41 b) Im Streitfall ist die bezeichnete Ungleichbehandlung durch den mit § 48 EStG verfolgten Lenkungszweck sowie damit einhergehende Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse sachlich gerechtfertigt.

42 § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG knüpft an den Steuerabzug nach Abs. 1 an, der --ausweislich der Gesetzesmaterialien-- einen Lenkungszweck verfolgt. So heißt es in der Begründung des Gesetzentwurfs des Bundesrates vom 16.11.2000, dass vor allem der Einsatz von Werkvertragsunternehmen mit tatsächlichem oder vorgeblichem Auslandssitz sowie die Einschaltung von unseriös operierenden Subunternehmen oder Scheinfirmen zu Wettbewerbsverzerrungen, der Verdrängung von seriösen Anbietern und in letzter Konsequenz der Vernichtung von sozialversicherungspflichtigen Arbeitsplätzen und zur Gefährdung der sozialen Sicherheit führe; die illegale Beschäftigung nehme in allen Bereichen zu (BTDrucks 14/4658, S. 1). Dabei bestand nach Auffassung des Gesetzgebers der dringendste

Handlungsbedarf im Baugewerbe, weil dort --wie bereits ausgeführt (dazu oben II.2.b bb)-- die Missstände besonders gravierend gewesen seien (BTDrucks 14/4658, S. 9).

43 Das Steuerabzugsverfahren soll daher die illegale Betätigung im Baugewerbe eindämmen. Der Gesetzgeber entsprach mit der Einführung des Steuerabzugsverfahrens nach § 48 ff. EStG dem Sicherungsbedürfnis des Fiskus; es sollte eine Mindestbesteuerung des Gewinns des leistenden Unternehmers und der Arbeitslöhne sichergestellt werden. Die Beschränkung dieses Steuerabzugsverfahrens auf das Baugewerbe ist nicht zu beanstanden. Eine Sonderregelung für diesen Sektor war infolge der dort festgestellten besonders gravierenden Missstände (vgl. BTDrucks 14/4658, S. 9) gerechtfertigt. Der erkennende Senat erachtet es daher als sachgerecht, wenn der Gesetzgeber durch die Beschränkung auf das Baugewerbe die Zielgenauigkeit der Regelung erhöhen und den Vorgaben der Kommission der Europäischen Union entsprechen wollte (BTDrucks 14/4658, S. 9). Im Übrigen orientiert sich die Ausgestaltung des § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG an diesem Zweck. Nur die Empfänger von Bauleistungen werden mit dem Steuerabzug in Höhe von 15 % der Gegenleistung --ein Steuersatz, der mit Blick auf Vereinfachungs- und Typisierungserfordernisse aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden ist (dazu BFH-Urteil vom 07.11.2019 - I R 46/17, BFHE 267, 323, BStBl II 2020, 552, Rz 55)-- belastet. Dieser Steuerabzug tritt nach § 48 Abs. 4 EStG an die Stelle der anderenfalls bestehenden gesetzlichen Wege zur Sicherstellung des Steueranspruchs, nämlich an die Stelle des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO (§ 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG) und an die Stelle des § 42d Abs. 6 und Abs. 8 sowie des § 50a Abs. 7 EStG (§ 48 Abs. 4 Nr. 2 EStG). Vor diesem Hintergrund ist es gleichheitsgerecht, die Begünstigung des § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG nur den Bauleistungsempfängern zugutekommen zu lassen. Denn nur diese --nicht auch die Auftraggeber von Leistungen aus anderen Dienstleistungssektoren-- müssen sich für die Steuererhebung in die Pflicht nehmen lassen; es ist daher sachgerecht, diesem Personenkreis nach § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG Rechtssicherheit hinsichtlich des Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzugs zu gewähren.

44 5. Schließlich führen auch die vom FA vorgetragenen Einwände zu keinem anderen Ergebnis.

45 a) Für die Aussage des FA, wonach der sehr weit gefasste Wortlaut des § 48 Abs. 4 Nr. 1, Abs. 1 Satz 4 EStG nicht mit dem Willen des Gesetzgebers im Einklang stehe, lassen sich keine Belege finden. Im Gegenteil lässt sich --wie vorstehend unter II.2.b bb ausgeführt-- den Gesetzesmaterialien entnehmen, dass der Gesetzgeber auch Zahlungen an ausländische Domizilgesellschaften dem Regelungsbereich des § 48 EStG unterwerfen wollte.

46 b) Abweichendes ergibt sich auch nicht daraus, dass mit dem Steuerabzugsverfahren nach den §§ 48 ff. EStG für das Baugewerbe eine Sonderregelung geschaffen wurde, bei der Verdachtshinweise auf Domizilgesellschaften nach § 48 Abs. 4 Nr. 1 EStG nicht zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs führen. Entgegen der Auffassung des FA führt dies nicht zur Bedeutungslosigkeit der Prüfung im Freistellungsverfahren nach § 48b EStG. Fällt diese Prüfung nämlich negativ aus, hat der Leistungsempfänger den Steuerabzug vorzunehmen. Mit diesem Steuerabzug wird dem Sicherungsbedürfnis des Fiskus entsprochen und im Gegenzug der Leistungsempfänger aus der "Gefährdungshaftung" nach § 160 Abs. 1 Satz 1 AO entlassen. Wird dem Leistungsempfänger eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG durch den Leistenden vorgelegt, genießt er --anders als das FA meint-- gemäß § 48b Abs. 5 EStG ebenfalls den Schutz des § 48 Abs. 4 EStG (vgl. dazu auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 27.12.2002 - IV A 5-S 2272-1/02, BStBl I 2002, 1399, Rz 96). Er muss jedoch keinen Steuerabzug vornehmen (§ 48 Abs. 2 Satz 1 Alternative 1 EStG). Der Freistellungsbescheinigung kommt daher sehr wohl eine Bedeutung zu. Dass im Fall einer erteilten Freistellungsbescheinigung § 160 Abs. 1 Satz 1 AO ebenfalls nicht anwendbar ist, ist auch sachgerecht. Denn dem Sicherungsbedürfnis des Fiskus wird durch die Prüfung im Freistellungsverfahren entsprochen.

47 c) Ebenso steht die Möglichkeit, dass die Regelung des § 48 EStG rechtsmissbräuchlich genutzt werden kann, der Einbeziehung von ausländischen Domizilgesellschaften in deren Anwendungsbereich nicht von vornherein entgegen. Für diesen Fall stellt sich vielmehr die Frage, ob und inwieweit § 42 AO eingreift.

48 d) Die vom FA mit Blick auf die Anwendung des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO monierte nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung zwischen Bauleistungsempfängern und Auftraggebern von Leistungen aus anderen Dienstleistungssektoren liegt --wie unter II.4. ausgeführt-- nicht vor.

49 6. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

50 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind gemäß § 139 Abs. 4 FGO erstattungsfähig, weil diese das Verfahren durch Erklärung des Einverständnisses mit einer

Entscheidung ohne mündliche Verhandlung gefördert haben (z.B. BFH-Urteil vom 01.07.2009 - I R 76/08, BFHE 225, 566, BStBl II 2010, 1061, unter III.3., m.w.N.; zur unterschiedlichen Beurteilung der Erstattungsfähigkeit der außergerichtlichen Kosten gemäß § 139 Abs. 4 FGO im Klage- und Revisionsverfahren vgl. BFH-Beschluss vom 20.07.2021 - VIII R 21/18).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de