Urteil vom 01. Oktober 2024, VIII R 34/20

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 01.10.2024 VIII R 35/20 - Haftung für überhöht bescheinigte Einlagenrückgewähr

ECLI:DE:BFH:2024:U.011024.VIIIR34.20.0

BFH VIII. Senat

KStG § 27 Abs 1 S 3, KStG § 27 Abs 3, KStG § 27 Abs 5 S 4, KStG § 27 Abs 5 S 5, EStG § 44 Abs 5 S 1, AO § 167 Abs 1 S 1 Alt 1, AO § 119 Abs 1, SEStEG , KStG § 34 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, AO § 155 Abs 1, KStG VZ 2006 , EStG VZ 2006

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 21. November 2018, Az: 4 K 712/15

Leitsätze

1. NV: Ob der Betrag der Einlagenrückgewähr in der Bescheinigung nach § 27 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) überhöht ausgewiesen ist (§ 27 Abs. 5 Satz 4 KStG), richtet sich nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG (Einlagenrückgewähr) und dem gesondert festgestellten Bestand des steuerlichen Einlagekontos auf den Schluss des vorangegangenen Jahres; der Bescheid über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos auf den Schluss des Jahres der Leistung entfaltet insoweit keine Bindungswirkung.

2. NV: Nach § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG haftet der Aussteller der Bescheinigung verschuldensunabhängig für die auf den überhöhten Ausweis der Einlagenrückgewähr entfallende Kapitalertragsteuer.

3. NV: Die auf den überhöht ausgewiesenen Betrag der Einlagenrückgewähr entfallende Kapitalertragsteuer ist durch Haftungsbescheid geltend zu machen (§ 27 Abs. 5 Satz 4 KStG), wobei nur der Erlass eines Haftungsbescheids dem Gesetz entspricht.

4. NV: Ein Haftungsbescheid ist (als solcher) nur dann hinreichend bestimmt (§ 119 Abs. 1 der Abgabenordnung), wenn die Überschrift und der verfügende Teil (Tenor) des Bescheids erkennen lassen, dass der Inhaltsadressat als Haftender für fremde Schuld einstehen soll (Bestätigung des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 11.10.1989 - I R 139/85, BFH/NV 1991, 497).

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 21.11.2018 - 4 K 712/15 sowie der angefochtene Bescheid vom 25.02.2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.10.2009 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, wegen zu hoher Bescheinigung der Minderung des Einlagekontos zu Unrecht durch Festsetzungs- anstatt durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen hat.

2 Das steuerliche Einlagekonto der Klägerin war zum 31.12.2005 mit 420.627 € festgestellt worden. Am 07.03.2006 beschlossen die Gesellschafter der Klägerin, die bilanzielle Kapitalrücklage von 420.627,40 € in voller Höhe auszuschütten. Dies geschah am selben Tag durch Umwandlung der auf die Gesellschafter entfallenden Kapitalrücklagen in Darlehen. Kapitalertragsteuer führte die Klägerin nicht ab und bescheinigte ihren Gesellschaftern, dass die Auszahlung in voller Höhe das Einlagekonto gemindert habe.

3 Dem Antrag der Klägerin, das steuerliche Einlagekonto zum 31.12.2006 wegen der Vollausschüttung der Einlagen auf 0 € festzustellen, folgte das FA nicht. Ein direkter Zugriff auf das Einlagekonto sei nicht möglich; vielmehr gelte der ausschüttbare Gewinn als vorrangig verwendet. Das FA ermittelte einen (fiktiven) der Kapitalertragsteuer unterliegenden ausschüttbaren Gewinn in Höhe von 304.527 € und einen nicht steuerbaren Teil der Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto in Höhe von 116.100 €. Demgemäß stellte es den Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2006 durch geänderten Bescheid mit 304.527 € fest (geänderter Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 27, 28, 38 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG-- zum 31.12.2006 vom 25.02.2008). Den dagegen gerichteten Einspruch wies das FA als unbegründet zurück. Dagegen ist keine Klage erhoben worden.

4 Mit Schreiben vom 15.01.2008 hatte das FA zum Änderungsantrag Stellung genommen und unter anderem ausgeführt:

"Nach Abzug der Kapitalrücklage sowie des Nennkapitals i.H.v. 25.000 € vom Eigenkapital lt. Steuerbilanz zum 31.12.2005 von 750.154 € verbleibt ein (fiktiver) ausschüttbarer Gewinn i.H.v. 304.527 €. Auf diesen überhöht ausgewiesenen Betrag der ELK-Rückgewähr ist entsprechend der Vorschrift des § 27 Abs. 5 S. 3 KStG Kapitalertragsteuer grds. durch Haftungsbescheid geltend zu machen. Sofern die Kapitalertragsteuer von der Gesellschaft nicht vom Gesellschafter zurückgefordert wird, liegt insoweit eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Ich bitte daher, die noch fehlende Kapitalertragssteueranmeldung dem Finanzamt vorzulegen."

5 Die Klägerin kam der Aufforderung nicht nach.

6 Ebenfalls am 25.02.2008 erging danach der hier streitgegenständliche Bescheid, der auszugsweise wie folgt lautet:

"Bescheid über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer, Steuerabzug nach § 50a EStG / ggf. i.V.m. §§ 8 Abs. 1, 31 Abs. 1 KStG und Solidaritätszuschlag
I. Steuerfestsetzung
1. Die nach § 27 Abs. 5 S. 4 KStG i.V.m. § 44 Abs. 5 S. 1 EStG abzugebende Steueranmeldung für Kalenderjahr 2006 wurde trotz besonderer Aufforderung nicht abgegeben.
2. Es werden deshalb für den oben bezeichneten Zeitraum festgesetzt:

	EUR, Ct
Kapitalertragsteuer (ohne Zinsabschlag)	76.131,75
Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer	4.187,24
Gesamtbetrag	80.318,99

Auf die Haftungsbestimmungen der §§ 44 Abs. 5 und 50a Abs. 5 Einkommensteuergesetz wird hingewiesen. Die Abrechnung und Zahlungsaufforderung der Finanzkasse ergeben sich aus der beigefügten Abrechnungsmitteilung.
II. Erläuterung
Die Festsetzung entspricht den Erörterungen mit Ihnen.
Ermittlung:

Bemessungsgrundlage:

Gewinnausschüttung Kalenderjahr 2006:	304.527,00 €
Kapitalertragsteuer 25 % (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG):	76.131,75 €
Solidaritätszuschlag 5,5 %:	4.187,24 €."

7 Das FA wies den dagegen gerichteten Einspruch als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 02.10.2009).

8 Dagegen hat die Klägerin rechtzeitig Klage erhoben. Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen und zur Begründung unter anderem ausgeführt, für einen gemäß § 27 Abs. 3 KStG überhöht ausgewiesenen Betrag der Einlagenrückgewähr hafte die ausschüttende Kapitalgesellschaft, wenn sie ihn nicht anmelde. Das FA sei in einem

solchen Fall zum Erlass eines Haftungsbescheids berechtigt und (ohne Ermessen) auch verpflichtet. Diesen Anforderungen genüge der angefochtene Bescheid. Er sei als Haftungsbescheid auszulegen. Der Bescheid sei auslegungsfähig. Die Zweideutigkeit ergebe sich aus dem Hinweis: "Die Festsetzung entspricht den Erörterungen mit Ihnen." Die Formulierung beziehe sich auf das Schreiben des FA vom 15.01.2008, in dem dargelegt worden sei, dass Kapitalertragsteuer entstanden sei, die durch Haftungsbescheid geltend gemacht werde. Den auslegungsbedürftigen Bescheid habe das FA durch die Einspruchsentscheidung dahin konkretisiert, dass es sich eindeutig um einen Haftungsbescheid handele. In der Einspruchsentscheidung werde wiederholt von der "Haftungsinanspruchnahme" gesprochen. Daraus ergebe sich eindeutig, dass der ursprüngliche Bescheid vom 25.02.20218 als Haftungsbescheid ausgelegt werden müsse, denn Haftungsbescheid und Einspruchsentscheidung bildeten eine Einheit. Die Einspruchsentscheidung lege fest, mit welchem Inhalt der angefochtene Bescheid ins Klageverfahren gehe.

9 Mit der Revision verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Das FG habe § 124 Abs. 1 und § 119 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO), sowie § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG fehlerhaft angewandt, indem es den streitgegenständlichen Bescheid als Haftungsbescheid ausgelegt habe.

10 Die Klägerin beantragt,
wie erkannt.

11 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Rechtsfehlerhaft hat das FG angenommen, die Voraussetzungen von § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG seien im Streitfall erfüllt. Das FA hat die Klägerin entgegen § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG nicht durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen. Der angefochtene Bescheid ist kein Haftungsbescheid.

13 1. Nach § 27 Abs. 5 Satz 4 Halbsatz 1 KStG ist die auf einen in der Bescheinigung gemäß § 27 Abs. 3 KStG überhöht ausgewiesenen Betrag der Einlagenrückgewähr entfallende Kapitalertragsteuer durch Haftungsbescheid geltend zu machen. Streitig ist im Revisionsverfahren nur noch, ob das FA die Kapitalertragsteuer durch Haftungsbescheid geltend machen muss (dazu 2.) und ob der angefochtene Bescheid ein Haftungsbescheid ist (dazu 3.). Im Übrigen gehen die Beteiligten zu Recht davon aus, dass die Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt sind.

14 a) Die Vorschrift ist im Streitfall anwendbar. Sie ist durch Art. 3 Nr. 10 Buchst. c des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006 (BGBl I 2006, 2782) --SEStEG-- eingefügt worden und nach § 34 Abs. 1 KStG i.d.F. des SEStEG erstmals für den hier streitbefangenen Veranlagungszeitraum 2006 anzuwenden.

15 b) Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die (rückwirkende) Anwendung der Vorschrift sind, soweit es um die hier allein noch streitige Frage geht, ob das FA in den Fällen des § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG einen Haftungsbescheid erlassen muss, im Revisionsverfahren nicht vorgebracht worden und auch von Amts wegen nicht ersichtlich (vgl. auch Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.07.2017 - I R 96/15, BFH/NV 2018, 237, Rz 29). Etwaigen denkbaren verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die (rückwirkende) Verschärfung der Haftung durch den Ausschluss der Exkulpationsmöglichkeit (§ 27 Abs. 5 Satz 4 Halbsatz 2 KStG) und dadurch, dass bei Erlass des Haftungsbescheids Ermessen nicht auszuüben ist ("ist ... durch Haftungsbescheid geltend zu machen"), ist hier nicht nachzugehen, weil es im Streitfall bereits am Erlass eines Haftungsbescheids fehlt.

16 c) Zwischen den Beteiligten ist zu Recht nicht streitig, dass die Klägerin die Einlagenrückgewähr in den ihren Gesellschaftern erteilten Bescheinigungen gemäß § 27 Abs. 3 KStG überhöht ausgewiesen hat. Den Ausgangpunkt der Prüfung bildet insofern der gesondert festgestellte Bestand des steuerlichen Einlagekontos auf den Schluss des vorangegangenen Jahres. Maßgeblich ist darauf aufbauend die nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG zu ermittelnde Einlagenrückgewähr (Kümpel in Bott/Walter, KStG, § 27 Rz 110). Hingegen entfaltet der Bescheid über die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG auf den Schluss des Jahres, in dem die

Leistung erbracht worden ist, keine Bindungswirkung für die Frage, ob die Bescheinigung überhöht war (§ 27 Abs. 5 Satz 4 KStG). Vielmehr ist dieser Bescheid gegebenenfalls nach Maßgabe des § 27 Abs. 5 Satz 6 KStG an die der Haftung nach § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG zugrunde gelegte Einlagenrückgewähr anzupassen. Dies schließt es aus, dass der Feststellungsbescheid bindende Vorgaben für die Beurteilung der Haftungsvoraussetzungen enthält. Nach diesen Maßstäben ist das steuerliche Einlagekonto der Klägerin durch die in Rede stehenden Ausschüttungen nicht wie von der Klägerin bescheinigt in Höhe von 420.627 €, sondern um 116.100 € geringer gemindert worden. Um diesen Betrag ist die Einlagenrückgewähr überhöht ausgewiesen.

17 d) Soweit in den Bescheinigungen gemäß § 27 Abs. 3 KStG die Einlagenrückgewähr zu hoch ausgewiesen ist, handelt es sich (materiell-rechtlich) bei der Ausschüttung um eine beim Anteilseigner steuerbare Gewinnausschüttung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- (vgl. BTDrucks 16/3369, S. 8; ebenso Kümpel in Bott/Walter, KStG, § 27 Rz 118; Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 27 Rz 171; Dötsch/Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 27 KStG Rz 222a; anderer Auffassung Ott, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2014, 673: § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG), die gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegt. Als Schuldnerin der Kapitalerträge war die Klägerin insoweit zum Steuerabzug verpflichtet (§ 44 Abs. 1 Satz 3 EStG). Auch dies ist zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig und bedarf keiner Vertiefung. Ihrer Verpflichtung zur Anmeldung der Kapitalertragsteuer ist die Klägerin unstreitig nicht nachgekommen, denn sie hat nach den Feststellungen des FG die Ausschüttung in voller Höhe ohne Abzüge ausgezahlt und die Kapitalertragsteuer weder einbehalten noch abgeführt. Wird die zu hohe Bescheinigung (irrtümlich) bei der Veranlagung des Anteilseigners zugrunde gelegt mit der Folge, dass die Ausschüttung bei ihm auch insoweit als nicht steuerpflichtig behandelt wird (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG), als sie auf den überhöhten Ausweis entfällt, entsteht durch den zu hohen Ausweis ein Steuerschaden (vgl. Kümpel in Bott/Walter, KStG, § 27 Rz 112; BeckOK KStG/Pohl, 22. Ed. 15.09.2024, KStG § 27 Rz 381).

18 e) Die Klägerin haftet nach § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG verschuldensunabhängig für die Kapitalertragsteuer, soweit sie auf die überhöht ausgewiesene Einlagenrückgewähr entfällt.

19 aa) Nach § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG haftet der Aussteller der Bescheinigung verschuldensunabhängig für die auf den überhöhten Ausweis der Einlagenrückgewähr entfallende Kapitalertragsteuer, wobei es auf die Veranlagung beim Gläubiger der Kapitalerträge nicht ankommt (BFH-Urteil vom 19.07.2017 - I R 96/15, BFH/NV 2018, 237, Rz 26; ebenso Bauschatz in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 27 Rz 110; Streck/Binnewies, KStG, 10. Aufl., § 27 Rz 180; Brandis/Heuermann/Oellerich, § 27 KStG Rz 64; Kümpel in Bott/Walter, KStG, § 27 Rz 111). Zwar lässt sich dem Wortlaut des § 27 Abs. 5 Satz 4 Halbsatz 1 KStG ein Haftungstatbestand vordergründig nicht entnehmen. Die Vorschrift bestimmt auf den ersten Blick nur verfahrensrechtlich, dass die (nicht einbehaltene und nicht abgeführte) Kapitalertragsteuer in den Fällen des § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG und soweit sie auf den überhöht ausgewiesenen Betrag der Einlagenrückgewähr entfällt, durch Haftungsbescheid geltend zu machen ist. Der materiell-rechtliche Haftungstatbestand ist dabei aber vorausgesetzt. Dass der Gesetzgeber von einer eigenständigen Haftungsnorm ausgegangen ist, ergibt sich auch aus dem Wortlaut von § 27 Abs. 5 Satz 6 KStG ("Kapitalertragsteuerhaftung nach Satz 4").

20 § 27 Abs. 5 Satz 4 Halbsatz 2 KStG enthält insofern zumindest eine Teilkodifizierung des materiell-rechtlichen Haftungstatbestands, als er die Möglichkeit der Exkulpation ausschließt, denn § 44 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 EStG ist bei zu hohem Ausweis der Einlagenrückgewähr gemäß § 27 Abs. 5 Satz 4 Halbsatz 2 KStG i.d.F. des SEStEG nicht anzuwenden. Der Senat entnimmt dieser Verweisung in materiell-rechtlicher Hinsicht nur die Aussage, dass die Kapitalgesellschaft für die auf den überhöht ausgewiesenen Betrag der Einlagenrückgewähr entfallende Kapitalertragsteuer verschuldensunabhängig einzustehen hat.

21 bb) Der Verweisung kann hingegen nicht entnommen werden, dass § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG (auch) wegen des Rechtsgrunds der Haftung auf § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG verweist (so aber BeckOK KStG/Pohl, 22. Ed. 15.09.2024, KStG § 27 Rz 382; Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 27 KStG Rz 130). Nach § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG haftet unter anderem der Schuldner der Kapitalerträge für die Kapitalertragsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat, es sei denn, er weist nach, dass er die ihm auferlegten Pflichten weder vorsätzlich noch grob fahrlässig verletzt hat. Die allgemeine Haftung des Entrichtungspflichtigen nach § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG setzt mithin eine schuldhafte Verletzung von Pflichten im Zusammenhang mit der Einbehaltung und Abführung von Kapitalertragsteuer voraus. § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG regelt demgegenüber etwas anderes. Indem die Kapitalgesellschaft bei Erteilung einer überhöhten Bescheinigung der Einlagenrückgewähr verschuldensunabhängig für die darauf entfallende Kapitalertragsteuer haftet, knüpft die Haftung nach § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG tatbestandlich an andere Pflichten (§ 27 Abs. 3 KStG: Erteilen einer Bescheinigung über Einlagenrückgewähr) und an andere

Vorschriften (Maßgeblichkeit der in § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG geregelten Verwendungsreihenfolge) an und geht im Hinblick auf den Ausschluss der Exkulpationsmöglichkeit auch über § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG hinaus. Nach § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG haftet die Kapitalgesellschaft auch dann, wenn ihr im Rahmen des § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG wegen mangelnder Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer kein Verschulden vorgehalten werden könnte.

22 f) Unerheblich ist danach, ob sich die Klägerin wegen der objektiven Nichterfüllung ihrer Verpflichtungen zur Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer nach § 44 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 EStG exkulpieren könnte. Dies befreit sie nicht von der Haftung nach § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG.

23 g) Von der verschuldensunabhängigen Haftung nach § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG wegen Erteilung einer zu hohen Bescheinigung der Einlagenrückgewähr gemäß § 27 Abs. 3 KStG kann sich die ausstellende Kapitalgesellschaft nur dadurch befreien, dass sie die Bescheinigungen berichtigt (§ 27 Abs. 5 Satz 5 KStG; BFH-Urteil vom 19.07.2017 - I R 96/15, BFH/NV 2018, 237). Ist die erteilte Bescheinigung nicht mehr unrichtig, entfällt der Rechtsgrund für die Haftung nach § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG. Die Kapitalgesellschaft hat die (noch nicht angemeldete) Kapitalertragsteuer anzumelden und abzuführen. Auf der Grundlage berichtigter Bescheinigungen kann die Kapitalertragsteuer gegebenenfalls auch von den Gläubigern der Kapitalerträge nachgefordert werden. Die Klägerin hat die Bescheinigungen nach den Feststellungen des FG nicht berichtigt.

24 2. Die auf den überhöht ausgewiesenen Betrag der Einlagenrückgewähr entfallende Kapitalertragsteuer ist durch Haftungsbescheid geltend zu machen (§ 27 Abs. 5 Satz 4 KStG), wobei nur der Erlass eines Haftungsbescheids dem Gesetz entspricht. Davon ist das FG zu Recht ausgegangen.

25 a) § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG überlagert und verdrängt als speziellere Norm in ihrem Anwendungsbereich die allgemeinen Vorschriften in § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG und § 167 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 AO.

26 aa) Nach den allgemeinen Vorschriften kann die Finanzbehörde unter weiteren Voraussetzungen den Gläubiger der Kapitalerträge als Schuldner der Kapitalertragsteuer (§ 44 Abs. 1 Satz 1 EStG) durch Nachforderungsbescheid in Anspruch nehmen (§ 44 Abs. 5 Satz 2 EStG). Daneben haftet der Entrichtungspflichtige nach § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG wegen schuldhafter Nichterfüllung der ihn treffenden Pflichten. Er kann wahlweise durch Haftungsbescheid (Haftungsanspruch) oder durch Nacherhebungsbescheid (wegen nicht erfüllter Entrichtungspflicht) in Anspruch genommen werden (zu den Begriffen BFH-Urteil vom 25.03.2021 - VIII R 1/18, BFHE 272, 469, BStBl II 2021, 655, Rz 19). Das ergibt sich aus § 167 Abs. 1 Satz 1 AO, weil die Vorschrift in der 2. Alternative ausdrücklich auch den Haftungsschuldner erwähnt (vgl. nur BFH-Urteil vom 21.09.2017 - VIII R 59/14, BFHE 259, 411, BStBl II 2018, 163).

27 bb) Der Senat hat das verfahrensrechtliche Wahlrecht aus § 167 Abs. 1 Satz 1 AO auch in einem Fall des § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG angewandt, in dem die Kapitalgesellschaft ihre Pflicht zur Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer deshalb schuldhaft verletzt hatte, weil sie die Bescheinigung gemäß § 27 Abs. 3 KStG nicht rechtzeitig erteilt hatte, mit der Folge, dass der Betrag der Einlagenrückgewähr als mit 0 € bescheinigt galt. Auch in diesem Fall konnte das FA die Kapitalgesellschaft wirksam durch Nacherhebungsbescheid in Anspruch nehmen (BFH-Urteil vom 17.05.2022 - VIII R 14/18, BFHE 277, 174, BStBl II 2022, 643, Rz 24).

28 b) Die verfahrensrechtliche Wahlmöglichkeit der Finanzbehörde aus § 167 Abs. 1 Satz 1 AO entfällt aber im Anwendungsbereich von § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG. Die Vorschrift ordnet für die dort geregelten Fälle ausdrücklich und zwingend an, dass die Kapitalertragsteuer durch Haftungsbescheid geltend gemacht werden muss, soweit sie auf den überhöht ausgewiesenen Betrag der Einlagenrückgewähr entfällt (im Ergebnis ebenso: FG München, Urteil vom 26.07.2016 - 6 K 97/15, Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1401). Die verfahrensrechtliche Möglichkeit, die Kapitalgesellschaft daneben durch Nacherhebungsbescheid in Anspruch zu nehmen, besteht nicht.

29 aa) Der Wortlaut der Vorschrift ist eindeutig. Danach "ist" die Kapitalertragsteuer in den Fällen des § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG durch Haftungsbescheid geltend zu machen, das heißt, sie kann nur und muss durch Haftungsbescheid geltend gemacht werden (im Ergebnis ebenso: Bauschatz in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 27 Rz 110; HHR/Berninghaus, § 27 KStG Rz 130; Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 27 Rz 166; Kümpel in Bott/Walter, KStG, § 27 Rz 115; Ott, DStR 2014, 673, 677). Dies schließt die Festsetzung der (nicht erfüllten) Entrichtungspflicht durch Nacherhebungsbescheid gegenüber dem Entrichtungspflichtigen aus. Die Vorschrift kann jedenfalls nicht dahin verstanden werden, dass nur der Haftungsanspruch durch Haftungsbescheid geltend gemacht werden müsse. Das bedürfte keiner ausdrücklichen Regelung. Dementsprechend ist ausdrücklich auch nicht der Haftungsanspruch, sondern "die Kapitalertragsteuer" durch Haftungsbescheid geltend zu machen. Eine eigene Bedeutung kommt § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG nur zu, wenn die Vorschrift so verstanden wird, dass sie in ihrem Anwendungsbereich die

verfahrensrechtliche Wahlmöglichkeit ausschließt, die § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG und § 167 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 AO der Finanzbehörde im Allgemeinen einräumen.

30 bb) Aus den Gesetzgebungsmaterialien ergibt sich nichts anderes. Der Finanzausschuss des Bundestags hat bei Einführung der Vorschrift des § 27 Abs. 5 KStG zu ihrer Begründung lediglich ausgeführt, der überhöht ausgewiesene Betrag unterliege der Kapitalertragsteuer, die "ggf." durch Haftungsbescheid geltend zu machen sei (BTDrucks 16/3369, S. 8). Nach Auffassung des Senats ist "gegebenenfalls" nicht so zu verstehen, dass auch der Erlass eines Nacherhebungsbescheids in Betracht kommen kann. Vielmehr verdeutlicht der Einschub, dass die Verpflichtung zum Erlass eines Haftungsbescheids nur unter den Voraussetzungen von § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG besteht (gegebenenfalls = wenn ein Fall des § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG vorliegt). Der Senat erkennt jedenfalls keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber in Kenntnis der Rechtsprechung zu § 167 Abs. 1 Satz 1 AO die verfahrensrechtliche Wahlmöglichkeit der Finanzbehörde zwischen dem Erlass eines Nacherhebungs- oder eines Haftungsbescheids trotz des eindeutig entgegenstehenden Wortlauts der Vorschrift auch bei § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG beibehalten wollte. Eine dahin gehende Absicht des Gesetzgebers hätte im Gesetz zumindest keinen erkennbaren Niederschlag gefunden.

31 cc) Die verfahrensrechtliche Verengung auf das Haftungsverfahren fügt sich zudem sachgerecht in den Normkontext ein, da auch eine Nacherhebung der Kapitalertragsteuer beim Gläubiger der Erträge nicht in Betracht kommt, solange die überhöhte Bescheinigung nicht berichtigt worden ist. Insbesondere bei Publikumsgesellschaften ist eine Berichtigung der Bescheinigungen häufig nicht möglich oder zumindest untunlich (vgl. BFH-Urteil vom 11.02.2015 - I R 3/14, BFHE 249, 448, BStBl II 2015, 816, Rz 17). Die Möglichkeit, die überhöhten Bescheinigungen zu berichtigen, ist deshalb zwar vorgesehen, aber nicht verpflichtend (vgl. BTDrucks 16/3369, S. 8). Beim Gläubiger der Kapitalerträge kann die Kapitalertragsteuer danach in den Fällen des § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG praktisch erst erhoben werden, wenn zuvor der überhöht ausgewiesene Betrag der Einlagenrückgewähr in der Bescheinigung freiwillig berichtigt worden ist (§ 27 Abs. 5 Satz 5 KStG; Brandis/Heuermann/Oellerich, § 27 KStG Rz 67 und 68). Geschieht dies --wie im Streitfall-- nicht, ist das FA von Gesetzes wegen auf die Haftung des Entrichtungspflichtigen verwiesen, die es durch Haftungsbescheid geltend machen muss.

32 3. Das FA hat die Klägerin nicht durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen. Ein Verwaltungsakt wird mit dem Inhalt wirksam, mit dem er bekannt gegeben wird (§ 124 Abs. 1 Satz 2 AO). Der angefochtene Bescheid ist kein Haftungsbescheid. An die gegenteilige Annahme des FG ist der Senat nicht gebunden, da sie mit den vom FG getroffenen Feststellungen nicht in Einklang zu bringen ist.

33 a) Bei der Prüfung, ob der Inhalt einer behördlichen Erklärung einen Verwaltungsakt darstellt, ist das Revisionsgericht nicht an eine Wertung durch das Tatsachengericht gebunden. Es handelt sich nicht um eine Tat-, sondern um eine Rechtsfrage (vgl. BFH-Urteile vom 04.06.2008 - I R 72/07, BFH/NV 2008, 1977 und vom 15.01.2015 - I R 69/12, BFHE 249, 99). Dasselbe gilt für die Frage, welchen Inhalt der Verwaltungsakt hat (BFH-Urteil vom 01.10.2015 - X R 32/13, BFHE 251, 298, BStBl II 2016, 139). Dies schließt die Frage ein, ob es sich um einen Haftungsbescheid handelt. Der BFH prüft auch ohne Bindung an die Würdigung durch das FG, ob der Verwaltungsakt eindeutig ist, ob er ausgelegt werden kann und muss oder ob er mangels hinreichender Bestimmtheit unwirksam ist (BFH-Urteil vom 04.06.2008 - I R 72/07, BFH/NV 2008, 1977).

34 b) Für die Auslegung von Willenserklärungen des öffentlichen Rechts sind die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs ergänzend heranzuziehen (vgl. § 62 Satz 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes; BFH-Urteil vom 17.02.1988 - VII R 91/85, BFH/NV 1988, 814). Nach § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs ist bei der Auslegung der wirkliche Wille zu erforschen und nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften, wobei von dem Standpunkt desjenigen auszugehen ist, für den die Erklärung bestimmt ist. Maßgeblich ist der objektive Erklärungswert (BFH-Urteil vom 16.11.2000 - XI R 28/99, BFHE 193, 494, BStBl II 2001, 303).

35 c) Bei Beantwortung der Frage, ob der angefochtene Bescheid ein Haftungsbescheid ist, muss auch berücksichtigt werden, dass Steueranspruch und Haftungsanspruch verschieden sind. Die Inanspruchnahme eines Haftenden für fremde Schuld ist in der Regel von anderen, strengeren Voraussetzungen abhängig als die Inanspruchnahme eines Steuerschuldners. Für den Betroffenen muss deshalb eindeutig aus dem Verwaltungsakt zu entnehmen sein, ob er als Haftender oder als Steuerschuldner in Anspruch genommen wird. Ein Haftungsbescheid ist (als solcher) nur dann hinreichend bestimmt (§ 119 Abs. 1 AO), wenn die Überschrift und der verfügende Teil (Tenor) des Bescheids erkennen lassen, dass der Inhaltsadressat als Haftender für fremde Schuld einstehen soll (vgl. BFH-Urteil vom 11.10.1989 - I R 139/85, BFH/NV 1991, 497).

36 d) Bei Anwendung dieser Grundsätze ist der angefochtene Bescheid entgegen der Annahme des FG kein

Haftungsbescheid. Er lässt weder in seiner Überschrift noch im verfügenden Teil erkennen, dass die Klägerin als Haftende in Anspruch genommen werden sollte.

37 aa) Der Bescheid ist überschrieben als "Bescheid über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer". Unerheblich ist, dass der Bescheid in seiner Überschrift auch auf § 50a EStG verweist. Ein Fall des § 50a EStG ist vorliegend nicht geregelt worden. Das ergibt sich schon daraus, dass die Formularfelder, die sich auf § 50a EStG beziehen, im angefochtenen Bescheid nicht angekreuzt sind.

38 bb) Auch der verfügende Teil des Bescheids deutet aus der Sicht eines objektiven Empfängers nicht auf den Erlass eines Haftungsbescheids hin. In Abschnitt I.2. des Bescheids werden eindeutig Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer in bestimmter Höhe festgesetzt. Unter Berücksichtigung der Verschiedenheit von Haftungs- und Steuerschuld kann der verfügende Teil des Bescheids aus der maßgeblichen Empfängersicht nicht als Haftungsbescheid verstanden werden.

39 cc) Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, dass in den Erläuterungen auf die § 44 Abs. 5 und § 50a Abs. 5 EStG hingewiesen wird. Daraus ergibt sich schon nicht, ob der Hinweis für die geregelte Festsetzung von Kapitalertragsteuer überhaupt von Bedeutung sein soll. Darin kommt, auch wenn man unterstellt, dass der Empfänger den Inhalt der zitierten Haftungsnormen kennt, jedenfalls nicht hinreichend eindeutig zum Ausdruck, dass der Inhaltsadressat für fremde Schuld einstehen soll.

40 dd) Nichts anderes gilt für den Erläuterungssatz, wonach die Festsetzung den "Erörterungen mit Ihnen" entspreche. Zum einen ist auch in diesem Satz nur von der "Festsetzung" die Rede; ein Haftungsanspruch wird weder erwähnt noch erläutert. Aber selbst wenn die Klägerin diesen Satz auf das Schreiben des FA vom 15.01.2008 beziehen musste, ergibt sich daraus nicht, dass es sich entgegen der eindeutigen Überschrift und dem eindeutigen Tenor um einen Haftungsbescheid handeln sollte. Dazu genügt nicht, dass das Bezugsschreiben den Satz enthält: "Auf diesen überhöht ausgewiesene Betrag der ELK-Rückgewähr ist entsprechend der Vorschrift des § 27 Abs. 5 S. 3 KStG Kapitalertragsteuer grds. durch Haftungsbescheid geltend zu machen." Ungeachtet der Frage, ob ein objektiver Empfänger zum Verständnis des Bescheids das Schreiben vom 15.01.2008 heranziehen musste, ergibt sich auch aus der erwähnten Aussage im Schreiben vom 15.01.2008 nicht, dass der Empfänger den Schluss ziehen muss, er werde entgegen dem eindeutigen Wortlaut der Überschrift und des Verfügungssatzes als Haftender in Anspruch genommen.

41 ee) Etwas anderes ergibt sich schließlich auch nicht aus der Einspruchsentscheidung vom 02.10.2009. Der Senat kann offenlassen, ob die Einspruchsentscheidung eindeutig klarstellt, dass der angefochtene Bescheid ein Haftungsbescheid sein soll. Zwar hat es der Senat für möglich erachtet, dass ein Haftungsbescheid wegen inhaltlicher Teilidentität durch einen Nacherhebungsbescheid ersetzt werden könnte (BFH-Urteil vom 25.03.2021 - VIII R 1/18, BFHE 272, 469, BStBl II 2021, 655, Rz 19). Darum geht es vorliegend jedoch nicht. Andererseits hat der BFH auch ausgeführt, die nachträgliche Begründung in der Einspruchsentscheidung könne die mangelnde Klarheit des verfügenden Teils des Verwaltungsakts nicht heilen. Sei unklar, ob der Inhaltsadressat als Haftender oder als Schuldner in Anspruch genommen werden solle, bleibe der Bescheid ungeachtet der Einspruchsentscheidung unwirksam (BFH-Urteil vom 11.10.1989 - I R 139/85, BFH/NV 1991, 497). Dem folgt der Senat mit der Maßgabe, dass dies erst recht gilt, wenn der Bescheid im Zeitpunkt seiner Bekanntgabe nicht unbestimmt, sondern eindeutig kein Haftungsbescheid ist. In diesem Fall kann die Einspruchsentscheidung aus dem angefochtenen Bescheid, der im Zeitpunkt seiner Bekanntgabe kein Haftungsbescheid war, keinen solchen machen. So liegt der Streitfall.

42 ff) Der Bescheid vom 25.02.2008 kann auch nicht dahin ausgelegt werden, dass es sich um einen Haftungsbescheid handelt, denn er ist eindeutig und deshalb einer Auslegung nicht zugänglich. Eine Umdeutung in einen Haftungsbescheid kommt wegen der Wesensverschiedenheit von Steuerfestsetzung und Haftung von vornherein nicht in Betracht.

43 4. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil kann deshalb keinen Bestand haben. Die Sache ist spruchreif. Aufgrund der tatsächlichen Feststellungen des FG steht eindeutig fest, dass der angefochtene Bescheid kein Haftungsbescheid ist. Da § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG jedoch den Erlass eines Haftungsbescheids zwingend vorschreibt, ist die Klage auch in der Sache begründet. Der angefochtene Bescheid ist formell rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten. Er ist deshalb ersatzlos aufzuheben (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

44 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de