

Beschluss vom 19. Juli 2012, X B 88/11

Zurechnung der Bankkonten einer ausländischen Domizilgesellschaft an einen Steuerinländer

BFH X. Senat

AO § 39, FGO § 115 Abs 2 Nr 2

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 12. April 2011, Az: 2 K 2111/08

Leitsätze

1. NV: Für das Vorliegen eines schwerwiegenden Rechtsfehlers im Sinne der zu § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO entwickelten Grundsätze reicht es nicht aus, wenn das FG eine vorhandene höchstrichterliche Rechtsprechung übersehen oder fehlerhaft angewendet haben sollte .
2. NV: Eröffnet der Steuerpflichtige im Inland Bankkonten, die formal auf den Namen einer --wirtschaftlich nicht erkennbar aktiven-- ausländischen Kapitalgesellschaft (Ltd.) lauten, und wickelt der Steuerpflichtige in großem Umfang eigene private Ausgaben über diese Bankkonten ab, ohne dass festgestellt werden kann, dass jemals Beträge auf den Bankkonten für eigene Zwecke der Ltd. verwendet worden sind, steht die Würdigung des FG, diese Bankkonten dem Steuerpflichtigen zuzurechnen, weder in Divergenz zur höchstrichterlichen Rechtsprechung zu Domizilgesellschaften noch stellt sie einen schwerwiegenden Rechtsfehler dar .

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) betrieb im Streitjahr 1990 ein Einzelunternehmen, dessen Gegenstand der Handel mit Film-, Sende- und Urheberrechten war. Die Beteiligten streiten darüber, ob diesem Einzelunternehmen auch Bankkonten zuzurechnen waren, die auf den Namen einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in London (Ltd.) lauteten.
- 2 Die Ltd. wurde im Jahr 1989 gegründet; sie hatte den Erwerb, das Halten und die Gewährung von Lizenzen zum Gegenstand. Ihr eingezahltes Stammkapital betrug 2 £. Nach einer Mitteilung der Informationszentrale Ausland des damaligen Bundesamts für Finanzen, die das Finanzgericht (FG) seinen Feststellungen zugrunde gelegt hat, war für den eingetragenen Geschäftsführer die Berufsbezeichnung "Lehrer" angegeben; er hatte 115 weitere Mandate als Geschäfts- oder Schriftführer inne. Der eingetragene Schriftführer hatte 143 weitere Mandate als Geschäfts- oder Schriftführer inne. Die Ltd. verfügte weder über eigene Geschäftsräume noch über einen eigenen Telefonanschluss. Die angegebene Anschrift war zugleich Sitz zahlreicher weiterer "Briefkastengesellschaften". Auch die eingetragene Gesellschafterin, eine weitere Ltd., trat für eine Vielzahl weiterer "Briefkastengesellschaften" als Anteilseignerin, Geschäftsführerin und Domizilgeberin in Erscheinung.
- 3 Im März 1990 richtete der Kläger bei einer inländischen Bank mehrere Bankkonten und Wertpapierdepots auf den Namen der Ltd. ein. Nach den Feststellungen des FG war er der alleinige Verfügungsbefugte über diese Konten und Depots. Unter Bezugnahme auf die Sachverhaltsdarstellungen im Steuerfahndungsbericht hat das FG festgestellt, dass im Jahr 1993 von einem der Bankkonten der Ltd. 250.000 DM auf ein Bankkonto des Klägers in Luxemburg überwiesen worden sind. Ferner wurde im Jahr 1994 ein Wertpapierdepot der Ltd. mit einem Bestand von 159.000 DM zunächst auf ein Depot der Ltd. in Luxemburg und dann weiter auf ein eigenes Depot des Klägers in Luxemburg übertragen. Der Kläger beglich fortlaufend und in großem Umfang eigene private Ausgaben über die inländischen Bankkonten der Ltd. So sind Einkäufe bei zahlreichen Einzelhandels-, Schuh- und Modegeschäften sowie Apotheken verzeichnet, zudem die Begleichung von Rechnungen für Baumaßnahmen an dem privaten Wohnhaus des Klägers (Fensterbau, Sauna). Im Jahr 1992 zahlte der Kläger vom Bankkonto der Ltd. per Scheck ein Gleichstellungsgeld im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge in Höhe von 12.000 DM an seinen Bruder. Auch tätigte der Kläger zahlreiche Barabhebungen von Bankkonten der Ltd., vor allem an seinem Wohnort, und zog zahlreiche Barschecks auf diese Konten. Nachdem die Ltd. im Jahr 1997 im britischen Handelsregister gelöscht worden war, führte der Kläger deren Bankkonten selbst weiter.

- 4 Die auf den Bankkonten der Ltd. eingehenden Gutschriften wiesen nach den vom FG in Bezug genommenen Auswertungen der Steuerfahndung als Zahlungsempfänger teilweise das Einzelunternehmen des Klägers aus. Diese Beträge rechnete die Steuerfahndung unmittelbar dem Gewinn des Klägers hinzu. Im Übrigen resultierten die Einnahmen der Ltd. daraus, dass sie Filmrechte von Dritten erwarb und zu deutlich höheren Preisen an das inländische Einzelunternehmen des Klägers weiterverkaufte, was zu entsprechenden Betriebsausgaben und Gewinnminderungen beim Kläger führte. Dies sah die Steuerfahndung als lediglich formale "Zwischenschaltung" der Ltd. an. Unter Berufung auf § 42 der Abgabenordnung (AO) rechnete sie die entsprechenden Erlöse dem Kläger zu. Soweit Betriebsausgaben nicht durch Einzelnachweis zu ermitteln waren, schätzte sie pauschale Betriebsausgaben in Höhe von 70 % der Einnahmen.
- 5 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) folgte der Steuerfahndung und erhöhte den Gewinn des Klägers in den angefochtenen Bescheiden --nach Bildung einer Gewerbesteuer-Rückstellung-- um 324.137 DM.
- 6 Der Kläger behauptete, er habe die Ltd. als "strategischen Partner" angesehen. Deren Bankkonten habe er nur "aus Bequemlichkeitsgründen" selbst fortgeführt. Die von der Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen zur Anwendung des § 42 AO in Fällen der Einschaltung sogenannter "Basisgesellschaften" seien nicht erfüllt. So sei die Ltd. selbst wirtschaftlich tätig geworden und zudem nicht in einem Niedrigsteuerland ansässig. Das FA stütze sich lediglich auf Vermutungen. Ihn selbst treffe keine Mitwirkungspflicht, weil die Ltd. seit über zehn Jahren erloschen sei.
- 7 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das FG der Klage insoweit statt, als es den geschätzten Betriebsausgabensatz von 70 % auf 75 % der Einnahmen erhöhte. Im Übrigen wies es die Klage ab. Es vertrat die Auffassung, die Zwischenschaltung der Ltd. erfülle den Tatbestand des Rechtsmissbrauchs. Der Kläger habe die umfangreichen Darlegungen der Steuerfahndung im Kern nicht bestritten. Neben dem Kläger sei keine weitere Person ersichtlich, die über die Bankkonten der Ltd. hätte Verfügungsbefugung sein können. Der Kläger habe wie ein Kontoinhaber über die formal auf den Namen der Ltd. eröffneten Bankkonten verfügt und von Beginn an ausschließlich eigene Bankgeschäfte sowie private Ausgaben abgewickelt. Eine eigenwirtschaftliche Tätigkeit der Ltd. --abgesehen von der "Durchleitung" der Einnahmen des Klägers-- sei nicht erkennbar. Zu der angeblich bestehenden "strategischen Partnerschaft" habe der Kläger keinerlei Unterlagen vorgelegt.
- 8 Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung und zur Fortbildung des Rechts.
- 9 Das FA hält die Beschwerde jedenfalls für unbegründet.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Beschwerde ist --bei Zweifeln daran, ob die gesetzlichen Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) überhaupt erfüllt sind-- jedenfalls unbegründet.
- 11 1. Dies gilt zunächst für die Zulassungsgründe, die der Kläger unter die Überschrift "Ort der Geschäftsleitung" stellt.
- 12 a) Eine Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) ist in diesem Zusammenhang nicht hinreichend dargelegt.
- 13 aa) Wird die Beschwerde darauf gestützt, dass die Revisionszulassung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich sei, weil das FG von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen sei, setzt die Darlegung dieses Zulassungsgrundes die Gegenüberstellung einander widersprechender abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und der herangezogenen Divergenzentscheidung andererseits voraus (Senatsbeschluss vom 18. Januar 2011 X B 34/10, BFH/NV 2011, 813, unter 1.c, m.w.N.).
- 14 bb) Der Kläger bezeichnet als "abstrakten Rechtssatz" aus dem FG-Urteil die Aussage, dass "die angefochtenen geänderten Steuerbescheide für das Jahr 1990 insoweit rechtmäßig sind, als <das FA> darin auf den Namen der ... Ltd. erzielten Umsätze und Einkünfte gem. § 42 AO dem Kläger ... unmittelbar zugerechnet hat."
- 15 Bei diesem Zitat handelt es sich jedoch nicht um einen abstrakten Rechtssatz, sondern um den einzelfallbezogenen Ergebnissatz des finanzgerichtlichen Urteils. Schon deshalb sind die vom Kläger in diesem Zusammenhang erhobenen Divergenzrügen unzulässig.
- 16 cc) Darüber hinaus ist auch der für die ordnungsgemäße Darlegung einer Divergenzrüge erforderliche Widerspruch

zwischen dem zitierten Ergebnissatz des FG und den aus zwei Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) entnommenen Rechtssätzen nicht erkennbar.

- 17 Aus dem BFH-Urteil vom 19. März 2002 I R 15/01 (BFH/NV 2002, 1411) zitiert der Kläger den Rechtssatz, die Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft seien nicht gemäß § 42 AO dem inländischen Gesellschafter zuzurechnen, wenn die Gesellschaft den Ort ihrer Geschäftsleitung im Inland habe und hier mit ihren Einkünften unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sei. Dem BFH-Urteil vom 17. Juli 1968 I 121/64 (BFHE 93, 1, BStBl II 1968, 695) entnimmt der Kläger den Rechtssatz, bei einer Briefkastengesellschaft, hinter der deutsche Unternehmen oder Personen stünden, bestehe Anlass zu der Prüfung, ob sich die Geschäftsleitung der Gesellschaft im Inland befinde.
- 18 Beide Aussagen können schon deshalb nicht in Widerspruch zu dem einzelfallbezogenen Ergebnissatz des FG stehen, weil das FG sich zur Frage des Ortes der Geschäftsleitung der Ltd. gar nicht geäußert hat.
- 19 b) Eine Revisionszulassung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung ist auch nicht deshalb geboten, weil das Unterlassen der Prüfung einer unbeschränkten inländischen Körperschaftsteuerpflicht der Ltd. als schwerwiegender Rechtsfehler anzusehen wäre.
- 20 aa) Wenn auch eine allgemeingültige Definition derartiger Fehler von der Rechtsprechung noch nicht entwickelt worden ist, liegen diese Voraussetzungen jedenfalls dann vor, wenn die Entscheidung des FG objektiv willkürlich erscheint oder auf sachfremden Erwägungen beruht und unter keinem denkbaren Gesichtspunkt rechtlich vertretbar --d.h. greifbar gesetzwidrig-- ist und das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur wieder hergestellt werden kann (BFH-Beschluss vom 13. Oktober 2003 IV B 85/02, BFHE 203, 404, BStBl II 2004, 25). Eine Entscheidung ist nur dann (objektiv) willkürlich, wenn die fehlerhafte Rechtsanwendung bei verständiger Würdigung nicht mehr verständlich ist und sich daher der Schluss aufdrängt, dass sie auf sachfremden Erwägungen beruht. Greifbare Gesetzwidrigkeit ist anzunehmen, wenn das Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt oder auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht. Diese besonderen Umstände sind in der Beschwerdeschrift auszuführen (Senatsbeschlüsse vom 25. Februar 2009 X B 121/08, BFH/NV 2009, 890, unter 3., und vom 5. Mai 2011 X B 155/10, BFH/NV 2011, 1294, unter II.2.).
- 21 Ein schwerwiegender Rechtsfehler ist u.a. dann gegeben, wenn das FG eine offensichtlich einschlägige entscheidungserhebliche Norm übersehen hat (BFH-Beschluss vom 28. Juli 2003 V B 72/02, BFH/NV 2003, 1597). Demgegenüber reicht es nicht schon aus, dass das FG im konkreten Einzelfall unrichtig entschieden und dabei ggf. eine vorhandene höchstrichterliche Rechtsprechung übersehen oder fehlerhaft umgesetzt hat (BFH-Beschluss vom 29. Juli 2004 VI B 174/02, BFH/NV 2004, 1547, mit zahlreichen weiteren Nachweisen).
- 22 bb) Vorliegend würde sich die seitens des FG unterbliebene Prüfung einer unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht der Ltd. allenfalls als Übersehen einer höchstrichterlichen Rechtsprechung darstellen. Ein solcher Fehler --sofern er denn überhaupt vorläge-- wäre indes von seinem Gewicht her dem Übersehen einer Rechtsnorm nicht gleichzustellen und könnte daher nicht als "schwerwiegend" im Sinne der zu § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO geltenden Grundsätze angesehen werden.
- 23 Im Übrigen hat der Kläger nicht schlüssig dargelegt, dass sich dem FG die Prüfung einer unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht der Ltd. hätte aufdrängen müssen. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass der Kläger im Klageverfahren zu keinem Zeitpunkt behauptet hatte, die Ltd. habe ihre Geschäftsleitung in Deutschland. Im Gegenteil hatte er stets angeführt, die Ltd. sei --in Großbritannien-- selbst wirtschaftlich tätig geworden. Insbesondere sei aus den dortigen Körperschaftsteuerfestsetzungen zu folgern, dass die Ltd. auch Bankkonten in Großbritannien habe unterhalten müssen. Die vom Kläger vermittelten Verträge seien entweder nach Großbritannien zur Unterschrift gesandt oder direkt dort abgeschlossen worden; die Ltd. habe neben dem Büro in London weitere Büros in den USA und den Niederlanden unterhalten.
- 24 2. Die Revision ist auch nicht im Hinblick auf die Gründe, die unter der Überschrift "Qualifizierung als Domizilgesellschaft" angeführt werden, zuzulassen.
- 25 a) Eine Divergenz wird in der Beschwerdebegründung nicht hinreichend dargelegt.
- 26 aa) Aus dem FG-Urteil führt der Kläger als "abstrakte Rechtssätze" an, dass "es sich bei der ... Ltd. um eine sogenannte Domizilgesellschaft handele, die entsprechend den Feststellungen der Steuerfahndung weder eigenes Personal noch eigene Geschäftsräume oder eine eigene Geschäftsausstattung besaß", und "die Zwischenschaltung

der ... Ltd. für die Geschäftstätigkeit lediglich formaler Natur sei. Beachtliche wirtschaftliche Gründe, die diese Beurteilung entkräften oder widerlegen, seien nicht ersichtlich".

- 27** Auch bei diesen Zitaten aus dem angefochtenen Urteil handelt es sich indes nicht um abstrakte Rechtssätze, sondern um einzelfallbezogene Subsumtionen bzw. Ergebnissätze. Diese sind für die Darlegung einer Divergenz ungeeignet.
- 28** bb) Entsprechend ist es dem Kläger nicht gelungen, einen Widerspruch zwischen diesen einzelfallbezogenen Ergebnissätzen des FG und den aus drei BFH-Entscheidungen entnommenen Rechtssätzen darzulegen.
- 29** Dies gilt zunächst für den Rechtssatz, der Umstand, dass Gesellschaften --abgesehen von ihrer Geschäftsführung-- weder über Personal noch über Büroräume verfügten, sei "nicht ohne Weiteres" rechtsmissbräuchlich (BFH-Urteil vom 17. November 2004 I R 55/03, BFH/NV 2005, 1016). Wie gerade die Formulierung "nicht ohne Weiteres" zeigt, lässt dieser Rechtssatz Raum für Wertungen, die das FG im Streitfall vorgenommen hat.
- 30** Aus dem BFH-Urteil vom 31. Mai 2005 I R 74/04 (BFHE 210, 117, BStBl II 2006, 118) zitiert der Kläger den Rechtssatz, eine auf Dauer angelegte, nicht nur vorübergehende Gestaltung spreche gegen einen Gestaltungsmissbrauch. Inwiefern das FG, das nicht festgestellt hat, die Tätigkeit der Ltd. könnte von Dauer gewesen sein, hiervon abgewichen sein könnte, wird aus der Beschwerdebegründung nicht deutlich. Im Übrigen trägt auch der Kläger --unter Bezugnahme auf die in Großbritannien eingereichten Jahresabschlüsse der Ltd.-- vor, diese Gesellschaft habe frühestens ab dem 1. April 1991 Aufwendungen für eine eigene Geschäftsführung gehabt, und sei spätestens ab dem 1. April 1993 wirtschaftlich inaktiv gewesen. Zu der Frage, ob dieser Zeitraum von allenfalls zwei Jahren als "nicht nur vorübergehend" im Sinne der vom Kläger angeführten Entscheidung anzusehen ist, äußert sich die Beschwerdebegründung indes nicht.
- 31** Im Ergebnis nichts anderes gilt für den Rechtssatz aus dem BFH-Urteil vom 21. Oktober 2009 I R 40/09 (BFH/NV 2010, 688), wonach § 42 AO es nicht rechtfertige, einem inländischen Unternehmen "allein deshalb" Gewinne zuzurechnen, die formal bei einer ausländischen Gesellschaft angefallen seien, weil die formale Gestaltung der Geschäfte unübersichtlich sei und nicht plausibel erscheine. Zum einen ist ein abweichender Rechtssatz weder im angefochtenen Urteil enthalten noch vom Kläger gebildet worden. Zum anderen ist der Sachverhalt im vorliegenden Verfahren nicht etwa unübersichtlich, sondern --in Gestalt der Vereinnahmung eigener Erlöse des Klägers auf Konten der Ltd. sowie der "Weiterreichung" von Vertragsbeziehungen unter Berechnung hoher Aufschlagsätze-- ausgesprochen übersichtlich.
- 32** b) Der Kläger hat auch nicht hinreichend dargelegt, dass die Wertung des FG, die auf Bankkonten der Ltd. eingegangenen Erlöse dem Kläger zuzurechnen, auf einem schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehler beruht.
- 33** Denn die Beschwerdebegründung leidet insoweit daran, dass sie sich nicht mit den --für das FG entscheidenden-- Sachverhaltsbesonderheiten auseinandersetzt, wonach der Kläger nachhaltig und in großem Umfang private Ausgaben über die --von ihm eröffneten-- Bankkonten, die formal auf den Namen der Ltd. lauteten, getätigt hat. Es ist weder vom FG festgestellt noch vom Kläger vorgetragen, dass überhaupt jemals Beträge auf diesen Bankkonten für eigene Zwecke der Ltd. verwendet worden wären. Bereits der Umstand, dass der Kläger die Bankkonten der Ltd. nach Eintritt von deren wirtschaftlicher Inaktivität als eigene fortgeführt und dies lediglich mit "Bequemlichkeitsgründen" zu erklären versucht hat, zeigt, wie weit der Sachverhalt des vorliegenden Verfahrens von denjenigen entfernt liegt, über die der I. Senat des BFH mit den vom Kläger angeführten Urteilen entschieden hat.
- 34** 3. Schließlich legt die Beschwerdebegründung auch nicht hinreichend dar, dass die Revision zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) zuzulassen sei.
- 35** Der Kläger behauptet insoweit, die Entscheidung der Vorinstanz "verstoße" gegen das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 9. März 1999 Rs. C-212/97 --Centros-- (Slg. 1999, I-1459). Darin habe der EuGH entschieden, dass die Sitzverlegung einer innerhalb der Europäischen Union wirksam gegründeten Gesellschaft nach Deutschland anzuerkennen sei. Weshalb im Streitfall ein mit der Centros-Entscheidung vergleichbarer Sachverhalt --insbesondere eine Sitzverlegung-- vorliegen könnte und welche ungeklärten Rechtsfragen sich in diesem Zusammenhang stellen könnten, hat der Kläger nicht dargelegt.