

Urteil vom 21. Januar 2010, VI R 52/08

Entscheidungen der Sozialversicherungsträger entfalten im Besteuerungsverfahren Bindungswirkung - Tatbestandswirkung eines Verwaltungsaktes - Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung

BFH VI. Senat

GG Art 20 Abs 3, EStG § 42d Abs 1 Nr 1, EStG § 3 Nr 62

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 29. Juli 2008, Az: 2 K 1957/03

Leitsätze

Entscheidungen des zuständigen Sozialversicherungsträgers über die Sozialversicherungspflicht eines Arbeitnehmers sind im Besteuerungsverfahren zu beachten, soweit sie nicht offensichtlich rechtswidrig sind (Anschluss an BFH-Urteil vom 6. Juni 2002 VI R 178/97, BFHE 199, 524, BStBl II 2003, 34) .

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob von der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) erbrachte Zukunftssicherungsleistungen für ihren Gesellschafter-Geschäftsführer (G) steuerfrei sind.
- 2** G war im streitigen Zeitraum (Mai 1997 bis März 2001) mit 24 % am Stammkapital der Klägerin beteiligt. Zwei weitere Gesellschafterinnen hielten Anteile von 52 % sowie von 24 % am Stammkapital der Klägerin.
- 3** Die Techniker Krankenkasse (T) stufte mit Bescheid vom 1. Juli 1994 ebenso wie die Landesversicherungsanstalt Sachsen-Anhalt (LVA) durch Bescheid vom 24. Juli 1998 die Geschäftsführungstätigkeit des G als selbständige Tätigkeit und damit als sozialversicherungspflichtig ein. Dennoch führte die Klägerin für G im streitigen Zeitraum Beiträge in Höhe von 16.179,75 DM für Kranken- und Pflegeversicherung an die T als Sozialversicherungsträger ab. Die Klägerin behandelte diese Zahlungen als steuerfrei nach § 3 Nr. 62 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 4** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) führte bei der Klägerin eine Lohnsteuer-Außenprüfung für den streitigen Zeitraum durch. Die Prüferin kam zu dem Ergebnis, dass die für G gezahlten Beträge zur Kranken- und Pflegeversicherung mangels sozialversicherungsrechtlicher Verpflichtung der Klägerin, die Leistungen zu erbringen, steuerpflichtiger Arbeitslohn seien. Des Weiteren stellte die Prüferin u.a. fest, dass es bei den laufenden Lohnzahlungen der Klägerin für das Jahr 1997 Differenzen bei der Abführung der Lohnsteuer gegeben habe. Das FA schloss sich der Auffassung der Prüferin an und nahm die Klägerin in Haftung.
- 5** Hiergegen wandte sich die Klägerin nach erfolglosem Vorverfahren mit der von ihr erhobenen Klage. Insbesondere machte sie geltend, dass G im streitigen Zeitraum sozialversicherungsrechtlich als Arbeitnehmer anzusehen sei. Die Bescheide der T und der LVA seien bis zu diesem Zeitpunkt noch nicht bestandskräftig gewesen.
- 6** Die Klage hatte insoweit Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hob aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 231 veröffentlichten Gründen den Haftungsbescheid vom 4. Juli 2001 sowie die Einspruchsentscheidung vom 7. Oktober 2003 vollumfänglich auf. Das FG führte zur Begründung im Wesentlichen aus, dass es sich bei den von der Klägerin getragenen Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung um steuerfreie Arbeitgeberleistungen i.S. des § 3 Nr. 62 EStG handle. Es verneinte eine Bindungswirkung der Bescheide der Sozialversicherungsbehörden sowohl für die Steuerbehörden als auch für die Gerichtsbarkeit. Entgegen der vom Bundesfinanzhof (BFH) im Urteil vom 6. Juni 2002 VI R 178/97 (BFHE 199, 524, BStBl II 2003, 34) vertretenen Auffassung besäßen die Finanzbehörden ein eigenes Prüfungsrecht. Eine Tatbestandswirkung ergäbe sich nicht aus dem Gesetz. Das FG kam zu der Feststellung, dass sich G in einem sozialversicherungsrechtlichen Beschäftigungsverhältnis befunden habe.

- 7 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen und formellen Rechts. Zum einen sei § 42d EStG verletzt. Zum anderen fehle dem finanzgerichtlichen Urteil hinsichtlich der Differenzen zwischen berechneter und abgeführter Lohnsteuer für 1997 die erforderliche Begründung gemäß § 105 Abs. 2 Nr. 5 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Insoweit habe das FG keine Begründung für die Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheids dargetan.
- 8 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Das FA hat die Klägerin zu Recht gemäß § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG in Haftung genommen, weil diese zu Unrecht die für G erbrachten Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung nicht der Lohnsteuer unterworfen hatte. Die Zahlungen stellten Arbeitslohn dar, denn es bestand für die Klägerin keine gesetzliche Verpflichtung zur Beitragserbringung.
- 11 1. Nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er nach § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG einzubehalten und nach § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abzuführen hat. Nach § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten. Diese Voraussetzungen sind hier gegeben.
- 12 a) Zum Arbeitslohn gehören grundsätzlich auch Beiträge, die ein Arbeitgeber für die Zukunftssicherung eines Arbeitnehmers an einen Dritten leistet. Denn die Zukunftssicherung fällt typischerweise in den Verantwortungsbereich des Arbeitnehmers; finanziert sie der Arbeitgeber, wendet er Arbeitslohn zu. Etwas anderes gilt für die gesetzlich geschuldeten Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung, weil die Entrichtung des Arbeitgeberanteils nicht als Gegenleistung für die Arbeitsleistung zu beurteilen ist. § 3 Nr. 62 EStG, der die Steuerfreiheit gesetzlicher Zukunftssicherungsleistungen vorsieht, hat insoweit lediglich deklaratorische Bedeutung (BFH-Urteile in BFHE 199, 524, BStBl II 2003, 34; vom 18. Mai 2004 VI R 11/01, BFHE 206, 158, BStBl II 2004, 1014).
- 13 Die Frage, ob der Arbeitgeber gesetzlich zur Zahlung von Arbeitgeberanteilen zur Sozialversicherung verpflichtet ist, entscheidet sich nach sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften (BFH-Urteil vom 2. Dezember 2005 VI R 16/03, BFH/NV 2006, 544; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 62 EStG Rz 2). Personen, die gegen Arbeitsentgelt beschäftigt sind, unterliegen in der gesetzlichen Krankenversicherung der Versicherungs- und Beitragspflicht (§ 5 Abs. 1 Nr. 1 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch). Beurteilungsmaßstab für das Vorliegen einer abhängigen Beschäftigung ist § 7 Abs. 1 Satz 1 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch (SGB 4). Danach ist Beschäftigung die nichtselbständige Arbeit, insbesondere in einem Arbeitsverhältnis.
- 14 Die Entscheidung, ob ein GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer in einem Beschäftigungsverhältnis steht, obliegt den Krankenkassen als Einzugsstellen der Sozialversicherungsträger nach § 28h Abs. 2 SGB 4.
- 15 Nach der Rechtsprechung des Senats sind die Feststellungen der Sozialversicherungsträger in der Regel für das Besteuerungsverfahren beachtlich. Dies folgt aus der Tatbestandswirkung dieser Entscheidungen (Urteile vom 29. Oktober 1965 VI 142/64 U, BFHE 84, 53, BStBl III 1966, 19, und in BFHE 199, 524, BStBl II 2003, 34). Selbst bei einer Änderung der Rechtsansicht des Versicherungsträgers hin zum Wegfall der Versicherungspflicht entfällt die Steuerfreiheit nachfolgender Zahlungen erst ab dem Zeitpunkt der Entscheidung (BFH-Beschluss vom 30. April 2002 VI B 237/01, BFH/NV 2002, 1029).
- 16 b) Nach diesen Grundsätzen --an denen der Senat festhält-- hat das FG im Streitfall zu Unrecht den Haftungsbescheid des FA aufgehoben, soweit er die Beiträge der Klägerin an die T betraf. Diese Zahlungen der Klägerin stellen steuerpflichtigen Arbeitslohn des G dar. Es lag keine sozialversicherungsrechtliche Versicherungspflicht des G vor.
- 17 Die T hat mit Bescheid vom 1. Juli 1994 unter Zugrundelegung der höchstrichterlichen Sozialgerichtsrechtsprechung entschieden, dass G selbständig tätig ist und damit nicht der Sozialversicherungspflicht unterliegt. Diese von der T getroffene Feststellung entfaltet vorliegend Tatbestandswirkung, da die Entscheidung verbindlich, wirksam und nicht offensichtlich rechtswidrig ist.

- 18** aa) Der Senat kann im Streitfall offenlassen, ob die Bindungswirkung, welche von der Entscheidung der T für die Finanzverwaltung und die Steuergerichte ausgeht, aus § 171 Abs. 10 der Abgabenordnung (AO) herzuleiten ist (vgl. Urteil des FG Niedersachsen vom 22. Mai 2003 10 K 535/99, EFG 2004, 469; Urteil des FG Düsseldorf vom 17. Dezember 1993 14 K 5416/91 H (L), EFG 1994, 566; Urteile des FG Baden-Württemberg vom 29. März 1990 III K 356/86, rkr., EFG 1990, 620, und vom 8. September 1994 3 K 285/88, rkr., EFG 1995, 194; Oberfinanzdirektion Düsseldorf, Verfügung vom 3. Januar 2000 S 2333-47-St 12 H-K, Finanz-Rundschau 2000, 637; zweifelnd: BFH-Urteil vom 28. Mai 1998 X R 7/96, BFHE 186, 521, BStBl II 1999, 95).
- 19** bb) Nach Auffassung des Senats entfalten die Entscheidungen der Sozialversicherungsträger jedenfalls insofern eine Bindungswirkung, als sie ein eigenes Prüfungsrecht der Finanzverwaltung und -gerichtsbarkeit --im Rahmen des § 3 Nr. 62 EStG--, abgesehen von Fällen offensichtlicher Rechtswidrigkeit, ausschließen. Die Tatbestandswirkung von Verwaltungsakten ist in der obergerichtlichen Rechtsprechung anerkannt. Der Bundesgerichtshof (BGH), das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG), das Bundesarbeitsgericht (BAG) sowie das Bundessozialgericht (BSG) gehen überwiegend davon aus, dass Verwaltungsakte, derentwegen sie nicht angerufen werden, mit der für einen bestimmten Rechtsbereich getroffenen Regelung als gegeben hingenommen werden müssen (BGH-Urteile vom 19. Juni 1998 V ZR 43/97, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1998, 3055; vom 14. Juni 2007 I ZR 125/04, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht - Rechtsprechung-Report 2008, 154; BVerwG-Urteil vom 28. November 1986 8 C 122/84, 8 C 123/84, 8 C 124/84, 8 C 125/84, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 1987, 496; BAG-Urteile vom 18. Juli 2007 5 AZR 854/06, Die Personalvertretung 2008, 33; vom 23. Juni 1993 5 AZR 248/92, Neue Zeitschrift für Arbeits- und Sozialrecht 1994, 381; BSG-Urteil vom 17. Juni 2009 B 6 KA 16/08 R, juris; einschränkend für den hier nicht vorliegenden Fall der Ablehnung eines Leistungsbegehrens: BVerwG-Urteil vom 26. September 1991 5 C 24/89, juris, sowie BSG-Urteil vom 24. Juli 1986 7 RAr 13/85, SozR --Sozialrecht.-- 4100, § 105b Nr. 6 S. 28). In der Literatur wird die Tatbestandswirkung von Verwaltungsakten, die zu einer Bindung ressortfremder Behörden und Gerichte führt, ebenfalls überwiegend bejaht (allgemein: Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 88 AO Rz 36; Kirchhof, NJW 1985, 2977, 2983; Erichsen in Erichsen/Ehlers, Allgemeines Verwaltungsrecht, 12. Aufl., § 13 Rz 5; Meyer in Meyer/Borgs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl., § 35 Rz 9; Henneke, in: Knack, VwVfG, 9. Aufl., Vor § 35 Rz 30; Kopp/Ramsauer, Verwaltungsverfahrensgesetz, 10. Aufl., § 43 Rz 18; Sachs, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 7. Aufl., § 43 Rz 142; speziell zu § 3 Nr. 62 EStG: v. Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 62 Rz B 62/86 Bindungswirkung; Bergkemper in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 3 Nr. 62 EStG Rz 2).
- 20** Die Tatbestandswirkung ergibt sich, wie das FG zutreffend ausgeführt hat, nicht aus dem Wortlaut des Gesetzes. Allerdings bedarf die Berücksichtigung der Tatbestandswirkung eines Verwaltungsaktes auch keiner gesetzlichen Grundlage, sondern erst deren Ausschluss erfordert eine explizite Regelung (BVerwG-Urteil vom 23. April 1980 8 C 82/79, BVerwGE 60, 111). Ein gesetzlich geregelter Ausschluss der Tatbestandswirkung ist dem § 3 Nr. 62 EStG jedoch nicht zu entnehmen. Die Tatbestandswirkung eines Verwaltungsaktes ist Ausfluss von Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (Kirchhof, a.a.O.) und bezweckt, dass die Entscheidung über Rechtmäßigkeit und Bestand eines behördlichen Bescheids den dazu berufenen Spezialgerichten vorbehalten bleibt (BGH-Urteil in NJW 1998, 3055; Henneke, a.a.O.). Durch diese ressortbezogene Betrachtung werden auch nicht die Rechtsschutzmöglichkeiten des Betroffenen vermindert. Vorliegend stand es der Klägerin frei, gegen die Entscheidung der T Widerspruch einzulegen bzw. den Sozialrechtsweg zu beschreiten.
- 21** cc) Die Tatbestandswirkung ist regelmäßige Folge der Wirksamkeit des Verwaltungsaktes (BGH-Urteil in NJW 1998, 3055; Kopp/ Ramsauer, a.a.O., § 43 Rz 23). Sie tritt folglich bereits mit Erlass des Verwaltungsaktes (Kirchhof, a.a.O.; Kopp/Ramsauer, a.a.O., § 43 Rz 16) und nicht erst mit dessen Bestandskraft ein (Randak, Juristische Schulung 1992, 33, 39; Kopp/Ramsauer, a.a.O., § 43 Rz 23). Dies ist zudem unter Rechtsschutzgesichtspunkten für den Betroffenen unbedenklich. Denn dieser hat die Möglichkeit, bei erfolgreichem Abschluss des außersteuerlichen Widerspruchs- oder Klageverfahrens eine Berücksichtigung des Ergebnisses über eine Änderung des Steuerbescheids aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu erreichen (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 186, 521, BStBl II 1999, 95; Urteil des FG Köln vom 20. August 2008 12 K 1173/04, EFG 2009, 117; Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 175 AO Rz 46, 47). Es kommt folglich im Streitfall nicht darauf an, ob und wann der Bescheid der T bestandskräftig geworden ist.
- 22** dd) Aber auch für den Fall, dass für die Tatbestandswirkung ein vollziehbarer Verwaltungsakt vorausgesetzt wird (vgl. BSG-Urteil vom 17. Juni 2009 B 6 KA 16/08 R, juris), führt dies im Streitfall zu keinem anderen Ergebnis. Der Bescheid der T wurde wirksam bekanntgegeben und ist in seinem Vollzug nicht aufgeschoben. Ein Widerspruch der Klägerin hätte jedenfalls gemäß § 86 des Sozialgerichtsgesetzes (in der 1994 gültigen Fassung) keine dafür

erforderliche aufschiebende Wirkung gehabt. Eine behördlich oder gerichtlich angeordnete Aussetzung der Vollziehung wurde seitens der Klägerin nicht vorgetragen.

- 23** ee) Die Entscheidung der T ist zudem nicht offensichtlich rechtswidrig. Die T hat die im BSG-Urteil vom 8. Dezember 1987 7 RAr 14/86 (Betriebs-Berater 1989, 73) niedergelegten Grundsätze beachtet und ist auch von einem vollständig ermittelten Sachverhalt ausgegangen. Damit hat die T als zuständiger Sozialversicherungsträger eine Entscheidung getroffen, die jedenfalls nicht offensichtlich gegen Sozialversicherungsrecht verstößt. Dies gilt umso mehr, als gerade bei Gesellschafter-Geschäftsführern mit Minderheitsbeteiligung stets eine einzelfallbezogene Gesamtwürdigung zur Frage der Versicherungspflicht vorzunehmen ist (BSG-Urteil vom 14. Dezember 1999 B 2 U 48/98 R, GmbH-Rundschau 2000, 618).
- 24** 3. Hinsichtlich der im Haftungsbescheid auch erfassten Beträge für Abweichungen zwischen der Lohnsteuerpflicht nach den Lohnjournalen der Klägerin und den tatsächlich angemeldeten Beträgen für 1997 ist das angefochtene Urteil wegen eines Verfahrensfehlers i.S. des § 119 Nr. 6 FGO aufzuheben und zurückzuverweisen. Bezüglich dieses Teils des Haftungsbescheids fehlt dem FG-Urteil die Begründung (§ 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO). Die Sache ist nicht spruchreif. Die vom FG im ersten Rechtszug getroffenen Feststellungen lassen keine abschließende Entscheidung über die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheids in diesem Punkt zu. Das FG wird im zweiten Rechtsgang zu klären haben, wie viel Lohnsteuer die Klägerin für das Jahr 1997 hätte abführen müssen und wie viel Lohnsteuer sie tatsächlich an das FA abgeführt hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de