

Urteil vom 13. Januar 2011, VI R 61/09

Keine Zurechnung von Kenntnissen der Oberbehörde im Rahmen des § 173 Abs. 1 AO - keine Bindungswirkung der Anrufungsauskunft für das Veranlagungsverfahren - Bekanntwerden einer Tatsache i.S. des § 173 AO - Prinzip der Abschnittsbesteuerung - Lohnsteuerabzugsverfahren als Vorauszahlungsverfahren

BFH VI. Senat

AO § 173 Abs 1 Nr 1, EStG § 42d Abs 3 S 4, EStG § 42e

vorgehend FG Düsseldorf, 04. November 2009, Az: 11 K 832/09 E

Leitsätze

1. Kenntnisse einer weisungsbefugten Oberbehörde über eine dem Veranlagungsfinanzamt bei der Steuerfestsetzung nicht bekannte Tatsache muss sich dieses im Rahmen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht zurechnen lassen.
2. Der Inhalt einer im Lohnsteuerabzugsverfahren dem Arbeitgeber erteilten Anrufungsauskunft bindet die Wohnsitzfinanzämter bei der Einkommensteuerveranlagung der Arbeitnehmer nicht.
3. Die Beschränkung der Arbeitnehmerhaftung im Lohnsteuerabzugsverfahren nach § 42d Abs. 3 Satz 4 EStG steht der Inanspruchnahme des Arbeitnehmers im Veranlagungsverfahren nicht entgegen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob das Wohnsitzfinanzamt den Einkommensteuerbescheid eines Arbeitnehmers nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) ändern darf, obwohl eine positive Anrufungsauskunft im Lohnsteuerabzugsverfahren die Vorgehensweise des Arbeitgebers erlaubte, und ob sich das Wohnsitzfinanzamt Kenntnisse seiner vorgesetzten Behörde oder einer zentralen Außenprüfungsstelle zurechnen lassen muss.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Angestellter der A-GmbH. Er wurde im Streitjahr 2006 zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt. Der Einkommensteuerbescheid für 2006 wurde am 16. Juli 2007 erklärungsgemäß erlassen.
- 3 Die A-GmbH war zunächst Mitglied der Zusatzversorgungskasse (ZVK) der Stadt X. Mit der Mitgliedschaft verfolgte sie den Zweck, ihren Arbeitnehmern beim Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis einen zusätzlichen Versorgungsanspruch zu verschaffen. Entsprechend einer am 10. Januar 2001 abgeschlossenen Vereinbarung übernahm die Zusatzversorgungskasse Y (YZVK) das Vermögen der ZVK. Die bisherigen Mitglieder der ZVK wurden mit Wirkung ab 1. Januar 2001 Mitglieder der YZVK. Sie hatten an die YZVK zum Ausgleich der mit der Übernahme für die YZVK verbundenen Nachteile eine Ausgleichszahlung zu leisten. Der Nachteilsausgleich belief sich für die A-GmbH auf 49 Mio. DM. Der Betrag war ab 2001 in 15 gleichen Raten zu zahlen. Die A-GmbH behandelte die Zahlungen des Nachteilsausgleichs als erhöhte Umlage und erhob die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz gemäß § 40b des Einkommensteuergesetzes (EStG). Soweit die Zahlungen die Pauschalierungsgrenze überstiegen, unterwarf die A-GmbH die entsprechenden Beträge dem Regelbesteuerungsverfahren.
- 4 Im Anschluss an die Entscheidung des Senats vom 14. September 2005 VI R 148/98 (BFHE 210, 443, BStBl II 2006, 532) teilte die A-GmbH dem zuständigen Betriebsstättenfinanzamt mit Schreiben vom 6. Dezember 2005 mit, dass sie eine "Stornierung der zu Unrecht versteuerten geldwerten Vorteile aus Nachteilsausgleichszahlungen der Jahre 2002 - 2005" beabsichtige. Sie beantragte eine Auskunft gemäß § 42e EStG beim Betriebsstättenfinanzamt in der Weise, dass es ihr, der A-GmbH, erlaubt sei, sämtliche zu Unrecht versteuerten Nachteilsausgleichszahlungen im laufenden Lohnzahlungszeitraum in Form negativer Einnahmen zu korrigieren. Diesem Antrag entsprach das zuständige Finanzamt im Juni 2006. Die A-GmbH machte in der Lohnabrechnung für September 2006 von der

Zusage Gebrauch und verrechnete die laufenden Bruttoarbeitslöhne ihrer Mitarbeiter mit negativen Einnahmen im Umfang der jeweils auf die Nachteilsausgleichszahlungen abgeführten Lohnsteuer. Im September 2006 wurde diese Anrufungsauskunft widerrufen. Die dagegen von der A-GmbH erhobene Klage war letztlich erfolgreich (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. September 2010 VI R 3/09, BFHE 230, 500) und der Widerruf der Anrufungsauskunft wurde aufgehoben.

- 5 Im November 2008 erhielt der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--), das Wohnsitzfinanzamt des Klägers, eine Kontrollmitteilung der Zentralen Außenprüfungsstelle Lohnsteuer (ZALST). Die ZALST informierte das FA darüber, dass die A-GmbH als Arbeitgeberin des Klägers im Lohnzeitraum September 2006 den Bruttoarbeitslohn des Klägers um 5.035,23 € gemindert habe. Die A-GmbH sei von negativen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit in dieser Höhe ausgegangen. Allerdings entspreche dieser Betrag der Summe, welche die A-GmbH für den Kläger in den Jahren 2001 bis 2005 zu Unrecht als Arbeitslohn erfasst habe.
- 6 Das FA erließ daraufhin am 2. Januar 2009 einen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2006 und erhöhte den Bruttoarbeitslohn des Klägers um 5.035,23 €.
- 7 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet ab.
- 8 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Der Kläger beantragt,
 1. das Urteil des FG Düsseldorf, ergangen aufgrund mündlicher Verhandlung vom 5. November 2009 unter dem Az. 11 K 832/09 E, aufzuheben,
 2. den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 2. Januar 2009 in Gestalt der Teileinspruchsentscheidung vom 5. Februar 2009, i.d.F. vom 5. November 2009, aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision des Klägers ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Zu Recht hat das FG entschieden, dass eine Änderung des Einkommensteuerbescheids 2006 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO rechtmäßig war.
- 12 Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen.
- 13 a) Zutreffend gehen die Beteiligten davon aus, dass die Abweichung des von der A-GmbH auf der Lohnsteuerbescheinigung des Klägers ausgewiesenen Bruttoarbeitslohns zu den tatsächlich zugeflossenen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit eine Tatsache i.S. des § 173 Abs. 1 AO ist.
- 14 b) Entgegen der Auffassung der Revision ist diese Tatsache der Eintragung eines zu geringen Bruttoarbeitslohns in der Lohnsteuerbescheinigung dem FA erst nachträglich bekannt geworden.
- 15 aa) Eine Tatsache ist nachträglich bekannt geworden, wenn sie das FA bei Erlass des zu ändernden Steuerbescheids noch nicht kannte (BFH-Urteil vom 13. September 2001 IV R 79/99, BFHE 196, 195, BStBl II 2002, 2, m.w.N.). Maßgeblicher Zeitpunkt für den Kenntnisstand ist die abschließende Zeichnung des für die Steuerfestsetzung zuständigen Beamten (BFH-Urteil vom 27. November 2001 VIII R 3/01, BFH/NV 2002, 473). Daher wird eine Tatsache der Finanzbehörde bekannt, wenn diejenigen Personen, die innerhalb der zuständigen Finanzbehörde organisationsmäßig für die Bearbeitung des Steuerfalls berufen sind bzw. die den zu ändernden Steuerbescheid erlassen haben, positive Kenntnis darüber erlangen (BFH-Urteil vom 28. April 1998 IX R 49/96, BFHE 185, 370, BStBl II 1998, 458; BFH-Beschluss vom 16. Januar 2002 VIII B 96/01, BFH/NV 2002, 621, m.w.N.). Hierbei handelt es sich um den Vorsteher, den Sachgebietsleiter und den Sachbearbeiter, weil nur diese Personen die Finanzbehörde gegenüber dem Steuerpflichtigen repräsentieren und den Steuerbescheid verantworten (BFH-Urteil in BFHE 185,

370, BStBl II 1998, 458). Bekannt sind der zuständigen Dienststelle jedoch neben dem Inhalt der dort geführten Akten auch sämtliche Informationen, die dem Sachbearbeiter von vorgesetzten Dienststellen über ein elektronisches Informationssystem zur Verfügung gestellt werden, ohne dass es insoweit auf die individuelle Kenntnis des jeweiligen Bearbeiters ankommt (vgl. BFH-Urteil vom 20. Juni 1985 IV R 114/82, BFHE 143, 520, BStBl II 1985, 492, und die dort erwähnte Rechtsprechung). Wissen eines Außenprüfers führt nicht zu eigenen Kenntnissen der zuständigen Veranlagungsdienststelle, wenn der Außenprüfer nicht selbst die Steuern festsetzt (BFH-Urteil vom 3. Mai 1991 V R 36/90, BFH/NV 1992, 221). Kennt eine andere als die für die Bearbeitung des Steuerfalls zuständige Dienststelle die betreffende Tatsache, so ist sie deswegen nicht auch der zuständigen Dienststelle als bekannt zuzurechnen (BFH-Urteil in BFHE 143, 520, BStBl II 1985, 492).

- 16** bb) Nach diesen Grundsätzen ist dem FA die Tatsache der Eintragung eines zu geringen Bruttoarbeitslohns in der Lohnsteuerbescheinigung des Klägers nachträglich bekannt geworden. Die für die Veranlagung der Einkommensteuer des Klägers zuständige Dienststelle selbst hatte nach den Feststellungen des FG zum Zeitpunkt der abschließenden Zeichnung der Erstveranlagung keine positive Kenntnis von der Fehlerhaftigkeit der Lohnsteuerbescheinigung. Es bestehen auch keine Anhaltspunkte dafür, dass sich diese Dienststelle fallbezogene elektronische Informationen als bekannt zurechnen lassen müsste. Denn es ist weder vorgetragen noch ersichtlich, dass im elektronischen Informationssystem der Finanzverwaltung zum Zeitpunkt der Erstveranlagung Mitarbeiterhinweise oder Anweisungen für den Sachbearbeiter in Bezug auf die falschen Lohnsteuerbescheinigungen der A-GmbH abrufbar gewesen wären.
- 17** Zudem hat das FG zutreffend entschieden, dass mögliche Kenntnisse der ZALST oder der Oberfinanzdirektion (OFD) über die fehlerhafte Lohnsteuerbescheinigung des Klägers am Tag der abschließenden Zeichnung dem FA nicht zugerechnet werden können. Für eventuelle Kenntnisse der ZALST entfällt eine Zurechnung schon deswegen, weil diese nicht für die Veranlagung der Einkommensteuer der einzelnen Arbeitnehmer zuständig ist. Unterstellte Kenntnisse der OFD sind der Veranlagungsdienststelle deshalb nicht zuzurechnen, weil die OFD organisationsmäßig gerade nicht zur Bearbeitung konkreter Steuerfälle berufen ist. Gegenüber dem Steuerpflichtigen handelt auch dann nur das zuständige Veranlagungsfinanzamt, wenn die OFD von ihrem Recht, sich in die Bearbeitung bestimmter Einzelfälle einzuschalten (§ 13 Abs. 3 i.V.m. §§ 7 Abs. 2, 9 Abs. 2 des Landesorganisationsgesetzes --LOG NRW--), Gebrauch macht. Die OFD hat die Inhalte eines Steuerbescheids gegenüber einem Steuerpflichtigen nicht zu verantworten. Rechtsmittelgegner ist und bleibt das FA, auch wenn die OFD interne Weisungen im Einzelfall erteilt hat. Dann aber ist es sachgerecht, dass sich das FA eine etwaige Kenntnis der OFD nicht zurechnen lassen muss.
- 18** Nach alledem kann das Vorbringen der Revision, dass sich das FA nach dem Grundsatz von Treu und Glauben nicht auf die nachträgliche Kenntnis von Tatsachen berufen könne, weil die Unkenntnis nur auf ein pflichtwidriges Verhalten der OFD zurückzuführen sei, nicht durchgreifen. Wenn sich das FA positive Kenntnisse der OFD nicht zurechnen lassen muss, kann eine auf pflichtwidrigem Unterlassen beruhende Unkenntnis der OFD nicht über den Grundsatz von Treu und Glauben zu einer Kenntniszurechnung beim FA führen. Selbst wenn daher die OFD verpflichtet gewesen wäre, den Sachverhalt zeitnah aufzuklären und die Wohnsitzfinanzämter vor den ersten Veranlagungen zu informieren, könnte dies nicht dazu führen, dass dem FA eine Berufung auf die nachträglich bekannt gewordene Tatsache verwehrt wäre.
- 19** c) Die nachträglich bekannt gewordene Tatsache war rechtserheblich für die fehlerhafte Erstveranlagung. Rechtserheblich ist eine Tatsache dann, wenn das FA bei Kenntnis zum Zeitpunkt der ursprünglichen Festsetzung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit eine höhere Steuer festgesetzt hätte (Beschluss des Großen Senats vom 23. November 1987 GrS 1/86, BFHE 151, 495, BStBl II 1988, 180). Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass das FA bei rechtzeitiger Kenntnis der Tatsache zutreffend entschieden hätte (Senatsurteil vom 11. Februar 2010 VI R 65/08, BFHE 228, 421, BStBl II 2010, 628).
- 20** In Anwendung dieser Grundsätze ist das FG zu Recht von der Rechtserheblichkeit der nachträglich bekannt gewordenen Tatsache der fehlerhaften Lohnsteuerbescheinigung des Klägers ausgegangen. Das FA hätte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit die von der A-GmbH verrechneten negativen Einnahmen den Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit hinzugerechnet und damit eine höhere Steuer festgesetzt. Die von der A-GmbH vorgenommene Verrechnung des Bruttoarbeitslohns mit negativen Einnahmen war rechtswidrig.
- 21** d) Weder die der A-GmbH erteilte Anrufungsauskunft noch die Vorschrift des § 42d Abs. 3 Satz 4 EStG standen einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO entgegen.
- 22** aa) Der Kläger hatte im Veranlagungsjahr 2006 weder negative Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit noch

Werbungskosten. Beide Tatbestände setzen voraus, dass beim Arbeitnehmer Güter abfließen oder Aufwendungen entstehen (Senatsurteile vom 12. November 2009 VI R 20/07, BFHE 227, 435, BStBl II 2010, 845; vom 17. September 2009 VI R 17/08, BFHE 226, 317, BStBl II 2010, 299; Senatsbeschluss vom 10. August 2010 VI R 1/08, BFHE 230, 173, BStBl II 2010, 1074). Beim Kläger war dies nach den Feststellungen des FG im Jahr 2006 nicht der Fall.

- 23** Entgegen der Auffassung der Revision ist der tatsächliche Abfluss von Gütern auch nicht deshalb entbehrlich, weil die Besteuerung der Zusatzbeiträge in den Vorjahren auf fiktiven Einnahmen beruht habe. Die Auffassung des Klägers beruht auf der Annahme, dass zu Unrecht versteuerte Einnahmen bei späterer (besserer) Erkenntnis zu Ausgaben oder negativen Einnahmen desselben Steuerpflichtigen führen müssen. Dies würde ein allgemeines Korrespondenzprinzip voraussetzen, welches eine von Zu- und Abfluss losgelöste Gesamtbetrachtung eines Vorganges ermöglichen müsste. Indes ist ein solches generelles Korrespondenzprinzip dem Einkommensteuergesetz im Allgemeinen (BFH-Urteil vom 26. Februar 2002 IX R 20/98, BFHE 198, 425, BStBl II 2002, 796) und zur Beurteilung von Arbeitslohn im Besonderen fremd (Senatsbeschluss vom 19. Februar 2004 VI B 146/02, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2004, 560). Das Prinzip der Abschnittsbesteuerung erfordert eine Jahresbetrachtung. Enthalten Bescheide aus vorangegangenen Veranlagungszeiträumen materielle Fehler, können diese keinesfalls dadurch korrigiert werden, dass in dem nächsten noch offenen Jahr ein weiterer materieller Fehler --als Ausgleich-- bewusst eingearbeitet wird (BFH-Urteil in BFHE 198, 425, BStBl II 2002, 796). Die Abgabenordnung regelt mit ihren Änderungsvorschriften, wann der materiellen Gerechtigkeit Vorrang vor dem Rechtsfrieden einzuräumen ist. Kann eine Änderung bestandskräftiger Bescheide nicht mehr erfolgen, so mag dies unbillig erscheinen. Jedoch rechtfertigt dies keinen neuen materiellen Fehler.
- 24** bb) Auch die Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, die der A-GmbH vom zuständigen Betriebsstättenfinanzamt erteilt wurde, steht einer Änderung des bisher falschen Ansatzes des Bruttoarbeitslohns durch das FA nicht entgegen. Denn das FA ist an die Inhalte dieser Anrufungsauskunft nicht gebunden. Die Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, die nach der neueren Senatsrechtsprechung ein feststellender Verwaltungsakt ist (Urteil vom 30. April 2009 VI R 54/07, BFHE 225, 50, BStBl II 2010, 996), bindet ausschließlich das erteilende Betriebsstättenfinanzamt im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens (Senatsurteil vom 9. Oktober 1992 VI R 97/90, BFHE 169, 202, BStBl II 1993, 166; Senatsbeschluss vom 22. Mai 2007 VI B 143/06, BFH/NV 2007, 1658). Hieran ändert die Qualifikation der Anrufungsauskunft als Verwaltungsakt nichts (vgl. Blümich/Heuermann, § 42e EStG Rz 30, 38). Auch als Verwaltungsakt wird die Anrufungsauskunft ohne Mitwirkung des Wohnsitzfinanzamts erteilt. Hätte der Gesetzgeber eine über das Betriebsstättenfinanzamt hinausgehende Bindungswirkung herbeiführen wollen, dann hätte er entweder die für die Arbeitnehmer zuständigen Wohnsitzfinanzämter in das Verfahren der Anrufungsauskunft einbeziehen oder die Anrufungsauskunft selbst als Grundlagenbescheid ausgestalten müssen. Zudem ist das Lohnsteuerabzugsverfahren ein Vorauszahlungsverfahren (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 10. April 1997 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1), dessen Besonderheiten und Regelungen nicht in das Veranlagungsverfahren hineinwirken (Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 38 Rz A 7).
- 25** cc) Schließlich steht § 42d Abs. 3 Satz 4 EStG der Änderung nicht entgegen. Nach dieser Vorschrift kann ein Arbeitnehmer für seine Lohnsteuer nur in bestimmten Fällen als Gesamtschuldner neben dem Arbeitgeber in Anspruch genommen werden. Es kann offenbleiben, ob der Kläger vorliegend als Gesamtschuldner in Anspruch genommen werden könnte. Denn der Senat hat bereits entschieden, dass diese Vorschrift trotz ihres irreführenden Wortlauts keine Auswirkungen auf das Veranlagungsverfahren hat (Urteil vom 17. Mai 1985 VI R 137/82, BFHE 144, 217, BStBl II 1985, 660). Es handelt sich um eine Regelung des Lohnsteuerabzugsverfahrens. Damit gelten die Beschränkungen für eine Inanspruchnahme des Arbeitnehmers nur innerhalb dieses Verfahrens. Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber diesen Grundsatz durchbrechen wollte und die Vorschrift zur gesamtschuldnerischen Inanspruchnahme des Arbeitnehmers lediglich systematisch unzutreffend eingeordnet hat, sind nicht erkennbar. Daher kann der Arbeitnehmer im Veranlagungsverfahren uneingeschränkt in Anspruch genommen werden.
- 26** e) Zu Recht ging das FG auch davon aus, dass das FA nicht wegen Verstoßes gegen den Grundsatz von Treu und Glauben an einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gehindert war. Der Grundsatz von Treu und Glauben, der auch im Steuerrecht anzuwenden ist, kann zwar einer Steuernachforderung und damit auch einer Änderung zu Lasten eines Steuerpflichtigen entgegenstehen. Dies setzt aber voraus, dass die Nachforderung dem vorausgegangenen Verhalten der Verwaltung widerspricht und der Steuerpflichtige im berechtigten Vertrauen auf dieses Verhalten vermögensrechtliche Dispositionen getroffen hat, die sich nicht mehr rückgängig machen lassen (BFH-Urteile vom 5. Februar 1980 VII R 101/77, BFHE 130, 90; vom 11. August 1972 VI R 262/69, BFHE 107, 127, BStBl II 1973, 35). Solche Dispositionen hat der Kläger nicht getroffen. Er hat auch keinen Vermögensschaden

dadurch erlitten, dass er nachträglich zu der gesetzlich geschuldeten Steuer herangezogen wurde (Senatsurteil vom 10. Juli 1964 VI 299/63 U, BFHE 80, 314, BStBl III 1964, 587).

- 27** Im Streitfall fehlt es bereits an einem vom FA gesetzten Vertrauenstatbestand. Denn das FA hat nicht zu erkennen gegeben, dass es die Einkommensteuerfestsetzung des Klägers später nicht noch einmal ändern wird. Auch das Verhalten der OFD, die den Sachverhalt nicht aufgeklärt und die Wohnsitzfinanzämter nicht entsprechend informiert hat, begründet keinen Vertrauenstatbestand, auf den sich der Kläger gegenüber dem FA berufen könnte.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de