

Urteil vom 27. February 2014, VI R 26/12

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 27.2.2014 VI R 23/13; Lohnsteueranrufungsauskunft; Regelungsgehalt; gerichtliche Inhaltskontrolle; Wiedereinsetzung bei Verzögerungen bei der Briefbeförderung

BFH VI. Senat

EStG § 42e, FGO § 56 Abs 1, EStG VZ 2010

vorgehend FG Düsseldorf, 20. March 2012, Az: 4 K 2834/11 AO

Leitsätze

1. NV: Die Lohnsteueranrufungsauskunft nach § 42e EStG trifft eine Regelung dahin, wie die Finanzbehörde den vom Antragsteller dargestellten Sachverhalt gegenwärtig beurteilt.
2. NV: Entsprechend diesem Regelungsgehalt überprüft das FG die Auskunft sachlich nur daraufhin, ob der Sachverhalt zutreffend erfasst und die rechtliche Beurteilung nicht evident fehlerhaft ist.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die Rechtmäßigkeit einer Lohnsteueranrufungsauskunft nach § 42e des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, ist persönlich haftende Gesellschafterin der X-GmbH & Co. KG. Sie schloss mit ihrem Geschäftsführer eine Vereinbarung über die Teilnahme an einem Arbeitszeitkontenmodell ab.
- 3 Mit Schreiben vom 5. November 2010 beantragte die Klägerin die Erteilung einer Lohnsteueranrufungsauskunft gemäß § 42e EStG.
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erteilte unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 17. Juni 2009 IV C 5-S 2332/07/0004, 2009/0406609 (BStBl I 2009, 1286) u.a. die Auskunft, dass Arbeitslohn bereits mit der Gutschrift von Beträgen auf dem Zeitwertkonto zugeflossen sei.
- 5 Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das FA als unbegründet zurück. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1400 veröffentlichten Gründen statt.
- 6 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. Das Urteil wurde dem FA zugestellt. Das Empfangsbekenntnis bescheinigt als Zustelldatum den 2. April 2012. Die Revisionschrift datiert vom 26. April 2012 und ging mit einfachem Brief am 3. Mai 2012 beim Bundesfinanzhof (BFH) ein. Mit Schreiben vom 14. Mai 2012 teilte die Vorsitzende des VI. Senats dem FA mit, die Revisionschrift sei erst am 3. Mai 2012, mithin einen Tag nach Ablauf der Rechtsmittelfrist, beim BFH eingegangen und wies auf § 56 der Finanzgerichtsordnung (FGO) hin. Die Revisionsbegründungsfrist wurde auf Antrag des FA bis zum 3. Juli 2012 verlängert. Am 1. Juni 2012 ging beim BFH ein Schriftsatz des FA ein, in dem es u.a. ausführte, die Revision sei rechtzeitig eingelegt worden, weil dem FA die Vorentscheidung erst am 3. April 2012 zugestellt worden sei. Hilfsweise beantragte das FA Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 56 FGO. Zur Begründung führte es aus, ein Verschulden an der Fristversäumnis liege nicht vor, weil der Revisionschriftsatz am 26. April 2012 durch Übergabe an ein privates Beförderungsunternehmen zur Post gegeben worden sei. Mit einer überlangen Beförderungszeit bis zum 3. Mai 2012 sei nicht zu rechnen gewesen. Die Revisionsbegründungschrift ging am 27. Juni 2012 beim BFH ein.
- 7 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

- 8 Das FA beantragt,
das Urteil des FG Düsseldorf vom 21. März 2012 4 K 2834/11 AO aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise, sie als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. 1. Die Revision ist zulässig. Im Streitfall kann offenbleiben, ob die Vorentscheidung --wie der Posteingangsstempel ausweist-- am 2. April 2012 oder --wie vom FA behauptet-- erst am 3. April 2012 zugestellt worden ist. Denn jedenfalls ist Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, weil das FA kein Verschulden am verspäteten Eingang der Revision beim BFH trifft (§ 56 Abs. 1 FGO).
- 11 Nach § 120 Abs. 1 Satz 1 FGO ist die Revision innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Ist das Urteil --wie der Eingangsstempel ausweist-- am 2. April 2012 zugestellt worden, ist die Frist zur Einlegung der Revision am Mittwoch, dem 2. Mai 2012, abgelaufen. Der Eingang der Revision am 3. Mai 2012 wäre danach verspätet. Nach § 56 Abs. 1 FGO ist jedoch Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wenn jemand ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten. In formeller Hinsicht setzt die Wiedereinsetzung voraus, dass innerhalb einer Frist von zwei Wochen nach Wegfall des Hindernisses die versäumte Rechtshandlung nachgeholt wird (§ 56 Abs. 2 Satz 3 FGO). Nach ständiger Rechtsprechung dürfen Verzögerungen bei der Briefbeförderung oder -zustellung, die der Rechtsmittelführer nicht zu vertreten hat und auf die er auch keinen Einfluss besitzt, nicht als dessen Verschulden gewertet werden. Er darf darauf vertrauen, dass die von der Deutschen Post AG nach ihren organisatorischen und betrieblichen Vorkehrungen für den Normalfall festgelegten Postlaufzeiten eingehalten werden (z.B. BFH-Beschluss vom 6. April 1995 VIII B 61/94, BFH/NV 1996, 137; BFH-Urteil vom 7. Mai 1996 VIII R 60/95, BFH/NV 1997, 34). In der Verantwortung des Rechtsmittelführers liegt es nur, das zur Beförderung bestimmte Schriftstück den postalischen Bestimmungen entsprechend und so rechtzeitig zur Post zu geben, dass es nach diesen organisatorischen und betrieblichen Vorkehrungen der Deutschen Post AG bei regelmäßigem Dienstablauf den Empfänger fristgerecht erreicht. Der Rechtsmittelführer kann Rechtsmittelfristen grundsätzlich bis zum letzten Tag in Anspruch nehmen. Lediglich gegen Ende der Frist obliegt es ihm, eine Beförderungsart zu wählen, die die Einhaltung der Frist gewährleistet. Im Rahmen der üblichen Postlaufzeiten ist der Rechtsmittelführer auch nicht verpflichtet, alternative Beförderungsmittel zu nutzen. An die Sorgfaltspflichten von Behörden sind insoweit dieselben Anforderungen zu stellen wie an einen Prozessbevollmächtigten (BFH-Urteil in BFH/NV 1997, 34).
- 12 Im Streitfall hat das FA durch Vorlage einer Kopie des Fristenkontrollbuchs glaubhaft gemacht, dass die Übergabe der Revisionsschrift an den Dienstleister Z-GmbH, ein Tochterunternehmen der Deutschen Post AG, am 26. April 2012 erfolgt ist. Das FA durfte entsprechend den von der Deutschen Post AG verlautbarten Postlaufzeiten davon ausgehen, dass bei regelmäßigem Betriebsablauf die Sendung innerhalb von 48 Stunden und damit fristgerecht bis zum 2. Mai 2012 beim BFH eingehen würde. Denn es verblieben noch --den Feiertag am 1. Mai 2012 abgerechnet-- mehr als drei Werktage bis zum Fristablauf (vgl. BFH-Urteil vom 9. Juli 2003 I R 4/02, BFH/NV 2004, 83). Entsprechend hatte das FA keinen Anlass, sich ausnahmsweise durch einen Anruf beim BFH am Tag des Fristablaufs Gewissheit über den Eingang des Schriftsatzes zu verschaffen und ggf. auf andere Weise (z.B. durch Telefax) noch für einen rechtzeitigen Zugang zu sorgen.
- 13 2. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG hat zu Unrecht entschieden, das FA habe der Klägerin eine Lohnsteueranrufungsauskunft mit dem beantragten Inhalt zu erteilen.
- 14 a) Nach § 42e EStG hat das Betriebsstättenfinanzamt auf Anfrage eines Beteiligten darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind.
- 15 Der Anfragende, vorliegend der Arbeitgeber, hat danach einen --auch gerichtlich durchsetzbaren-- Anspruch auf Erteilung der Auskunft über die Anwendung lohnsteuerrechtlicher Vorschriften. Dieser Anspruch bezieht sich nicht nur darauf, dass der Arbeitgeber förmlich zu bescheiden ist. § 42e EStG vermittelt vielmehr einen Anspruch darauf, dass die Anrufungsauskunft inhaltlich richtig ist. Die Vorschrift räumt nicht nur das Recht ein, die Auffassung des FA zu erfahren, sondern auch Sicherheit über die zutreffende Rechtslage zu erlangen und lohnsteuerliche Rechte und Pflichten in einem besonderen Verfahren im Voraus (ggf. gerichtlich) verbindlich feststellen zu lassen. Auf diese Weise wird dem Zweck der Anrufungsauskunft hinreichend entsprochen, präventiv Konflikte zwischen dem

Betriebsstättenfinanzamt und dem Arbeitgeber zu vermeiden und auftretende lohnsteuerrechtliche Fragen, die häufig auch die Kostenkalkulation des Arbeitgebers berühren, zeitnah einer Klärung zuzuführen. Denn es wäre mit den Grundsätzen eines fairen Verfahrens schwerlich vereinbar, dem vom Fiskus in die Pflicht genommenen Arbeitgeber, der mit dem Inhalt einer Anrufungsauskunft nicht einverstanden ist, anheim zu stellen, die Lohnsteuer zunächst (rechtswidrig) einzubehalten und abzuführen, den einschlägigen Rechtsschutz jedoch erst später durch Anfechtung entsprechender Lohnsteuer- bzw. Haftungsbescheide zu suchen (Senatsurteil vom 30. April 2009 VI R 54/07, BFHE 225, 50, BStBl II 2010, 996).

- 16** b) Der Arbeitgeber kann daher eine erteilte Anrufungsauskunft nach den allgemeinen Regeln anfechten und Verpflichtungsklage erheben, um eine Auskunft darüber zu erlangen, ob und inwieweit im Einzelfall Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind. Das FG entscheidet dann auch über den Inhalt der Auskunft. Allerdings beschränkt sich die inhaltliche Überprüfung einer Lohnsteueranrufungsauskunft durch das FG nur darauf, ob die gegenwärtige rechtliche Einordnung des --zutreffend erfassten-- zur Prüfung gestellten Sachverhalts in sich schlüssig und nicht evident rechtsfehlerhaft ist.
- 17** aa) Denn die gerichtliche Kontrolldichte eines angefochtenen Verwaltungsaktes hängt wesentlich von dessen Regelungsaussage ab (vgl. BFH-Urteil vom 29. Februar 2012 IX R 11/11, BFHE 237, 9, BStBl II 2012, 651 zur verbindlichen Auskunft). Diese erschöpft sich bei einer Lohnsteueranrufungsauskunft darin, wie die Finanzbehörde einen ihr zur Prüfung gestellten typischerweise hypothetischen Sachverhalt im Hinblick auf die Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug gegenwärtig beurteilt. Die Lohnsteueranrufungsauskunft entscheidet weder über den Einkommensteueranspruch noch setzt sie die Einkommensteuerschuld des Arbeitnehmers fest (Senatsurteile vom 13. November 1959 VI 124/59 U, BFHE 70, 290, BStBl III 1960, 108; 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). Denn das Lohnsteuerabzugsverfahren ist nur ein Vorauszahlungsverfahren (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 10. April 1997 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1) mit vorläufigem Charakter. Seine Besonderheiten und Regelungen wirken nicht in das Veranlagungsverfahren hinein (Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 38 Rz A 7). Auch wird der Arbeitgeber nicht verpflichtet, die Lohnsteuer entsprechend der ihm erteilten Auskunft zu berechnen und abzuführen.
- 18** bb) Trifft die Lohnsteueranrufungsauskunft aber keine Entscheidung über den materiellen Einkommensteueranspruch, bedarf es keiner umfassenden gerichtlichen Kontrolle, welche lohn- und einkommensteuerrechtlichen Folgen der Sachverhalt tatsächlich zeitigen wird, sollte er --wie in der Anfrage angekündigt-- verwirklicht werden. Vielmehr ist aufgrund des vorläufigen Charakters des Lohnsteuerabzugsverfahrens nur zu untersuchen, ob das Betriebsstättenfinanzamt mit der Mitteilung über die gegenwärtige Einschätzung der Rechtslage den Anforderungen an ein faires Verwaltungsverfahren genügt hat (ebenso für die verbindliche Auskunft BFH-Urteil in BFHE 237, 9, BStBl II 2012, 651). So hat die Finanzbehörde den ihr im Rahmen einer Lohnsteueranrufungsauskunft zur Prüfung gestellten Sachverhalt zutreffend zu erfassen. Das Gebot der Durchführung eines fairen Verwaltungsverfahrens fordert auch, dass die Behörde keine Auskunft erteilt, die offensichtlich nicht mit dem Gesetz oder der höchstrichterlichen Rechtsprechung --soweit sie von der Finanzverwaltung angewandt wird, d.h. kein Nichtanwendungserlass besteht-- in Einklang steht. Anhand dieses Maßstabs hat das FG die sachliche Richtigkeit einer erteilten Auskunft zu prüfen. Einer umfassenden inhaltlichen Überprüfung durch das FG bedarf es nicht.
- 19** Im Übrigen würden dadurch Streitigkeiten --insbesondere aus dem Haftungsverfahren-- in das Anrufungsverfahren verlagert. Es ist jedoch nicht dessen Aufgabe, ungeklärte Rechtsfragen (auch für das Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers) abschließend zu beantworten oder die Übereinstimmung von Verwaltungsanweisungen mit dem Gesetz zu überprüfen. Denn gemessen an der Regelungsaussage dient die Lohnsteueranrufungsauskunft vornehmlich der Vermeidung des Haftungsrisikos des Arbeitgebers, soweit er ihren Inhalt den von ihm einzureichenden Lohnsteueranmeldungen zugrunde legt. Sie bezweckt hingegen nicht, ihm das Prozessrisiko abzunehmen, falls er nicht nach dem Inhalt der Auskunft verfahren will. In diesem Fall muss er vielmehr seine Rechtsauffassung im Wege des Steueranmeldungs- bzw. Haftungsverfahrens durchsetzen. Dabei verkennt der Senat nicht, dass der Arbeitgeber als Entrichtungspflichtiger für Lohnsteuerzwecke vom Fiskus in Anspruch genommen wird (zu den einschlägigen Arbeitgeberpflichten vgl. auch Drüen, Finanz-Rundschau 2004, 1134 ff.) und damit ein latentes Zahlungs- und Haftungsrisiko trägt und dass er ferner in Fällen, in denen streitig ist, ob er überhaupt Arbeitnehmer (oder Selbstständige) beschäftigt, zunächst durch eine entsprechende Infrastruktur belastet ist. Diese Lasten verlangen jedoch für den Arbeitgeber im Bereich des § 42e EStG nicht eine in vollem Umfang inhaltlich überprüfbare Lohnsteueranrufungsauskunft, sondern lediglich einen Rechtsschutz, der nicht schwächer ausfällt als der im Rahmen einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung (Senatsurteil in BFHE 225, 50,

BStBl II 2010, 996). Dem ist vorliegend nicht zuletzt zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen Rechnung zu tragen. Denn das FG prüft auch den Inhalt einer erteilten verbindlichen Auskunft nur darauf, ob die gegenwärtige rechtliche Einordnung des --zutreffend erfassten-- zur Prüfung gestellten Sachverhalts in sich schlüssig und nicht evident rechtsfehlerhaft ist (BFH-Urteil in BFHE 237, 9, BStBl II 2012, 651).

- 20** cc) Schließlich trägt dieses Verständnis der Lohnsteueranrufungsauskunft auch dem Grundsatz der Gewaltenteilung in besonderer Weise Rechnung. Es entspricht dem Wesen einer Auskunft, dass sie die Rechtsauffassung der sie erteilenden Stelle, mithin der Finanzbehörde, beinhaltet. Würde bereits in diesem Stadium des Steuererhebungsverfahrens eine vollumfängliche inhaltliche Überprüfung der von der Behörde geäußerten rechtlichen Beurteilung erfolgen, so würde die Finanzbehörde im Wege der Anrufungsauskunft durch das FG verpflichtet, eine behördliche Auskunft zu erteilen, die nicht ihrer Rechtsauffassung entspricht.
- 21** c) Nach den angeführten Rechtsgrundsätzen hatte die Klägerin vorliegend keinen Anspruch auf die Erteilung einer Auskunft mit dem von ihr begehrten Inhalt. Im Streitfall hatte die Finanzbehörde auf der Grundlage des ihr in der Anrufungsauskunft zur Prüfung vorgelegten Sachverhalts eine Auskunft über den Zufluss künftig fällig werdenden Arbeitslohns bei Gutschrift auf dem Zeitwertkonto eines Organs einer Körperschaft (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 1286) zu erteilen, die auch bisher von der höchstrichterlichen Rechtsprechung noch nicht geklärte Rechtsfragen betrifft. Die ihr zur Prüfung gestellten Fragen beantworteten sich damit weder ohne weiteres aus dem Gesetz noch aufgrund vorhandener ständiger Rechtsprechung. Die Behörde hat auf der Grundlage des vorgetragenen Sachverhalts eine Auffassung über die lohnsteuerrechtlichen Pflichten der Klägerin vertreten, die weder ersichtlich dem Gesetz noch der höchstrichterlichen Rechtsprechung widerspricht. Da die erteilte Auskunft danach den Anforderungen an eine Lohnsteueranrufungsauskunft nach § 42e EStG entsprach, konnte eine Verpflichtungsklage auf Erteilung der begehrten für die Klägerin günstigen Lohnsteueranrufungsauskunft keinen Erfolg haben.
- 22** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de