

# Beschluss vom 25. August 2020, VI B 1/20

## Anrechnung einbehaltener und abgeführter Lohnsteuer ohne sonstige Lohnzahlungen an den Arbeitnehmer

ECLI:DE:BFH:2020:B.250820.VIB1.20.0

BFH VI. Senat

AO § 37 Abs 2 S 1, EStG § 36 Abs 2 Nr 2 Buchst a, EStG § 38 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 116 Abs 5 S 1, FGO § 116 Abs 5 S 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, EStG § 46, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 18. November 2019, Az: 14 K 14261/17

## Leitsätze

1. NV: Lohnsteuer wird auf die Einkommensteuer grundsätzlich nur angerechnet, wenn sie auf tatsächlich --zu Recht oder zu Unrecht-- bei der Veranlagung erfasste Einnahmen entfällt.
2. NV: Ein nach der Anrechnung der Lohnsteuer auf die Einkommensteuer entstehender Erstattungsanspruch steht in aller Regel auch dann dem Arbeitnehmer und nicht dem Arbeitgeber zu, wenn die Lohnsteuer zu Unrecht einbehalten und abgeführt worden ist.
3. NV: Führt der Arbeitgeber (versehentlich) Lohnsteuer ab, ohne dem Arbeitnehmer (im Übrigen) Arbeitslohn gezahlt zu haben, steht der Erstattungsanspruch dem Arbeitgeber jedenfalls dann zu, wenn die (versehentlich) abgeführte Lohnsteuer bei der Veranlagung nicht ihrerseits als Einnahme erfasst worden ist.

## Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 19.11.2019 - 14 K 14261/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Gründe

- 1 Die Beschwerde der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ist unbegründet und durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Kläger haben die geltend gemachten Revisionszulassungsgründe teilweise nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechend dargelegt. Im Übrigen liegen sie jedenfalls nicht vor.
- 2 1. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).
- 3 a) Eine Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Dabei muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in dem angestrebten Revisionsverfahren klärungsfähig sein (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschlüsse vom 24.05.2012 - VI B 120/11, Rz 5, und vom 15.01.2018 - VI B 77/17, Rz 3).
- 4 Eine Rechtsfrage ist klärungsbedürftig, wenn ihre Beantwortung zu Zweifeln Anlass gibt, so dass mehrere Lösungen vertretbar sind (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.11.2015 - VII B 57/15, Rz 6). An der Klärungsbedürftigkeit fehlt es jedoch, wenn sich die Beantwortung der Rechtsfrage ohne weiteres aus dem klaren Wortlaut und Sinngehalt des Gesetzes ergibt oder die Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das Finanzgericht (FG) in seiner Entscheidung getan hat, wenn die Rechtslage also eindeutig ist (ständige

Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse vom 18.12.1998 - VI B 215/98, BFHE 187, 559, BStBl II 1999, 231, und vom 31.05.2000 - X B 111/99, BFH/NV 2000, 1461). Darüber hinaus ist eine Rechtsfrage auch dann nicht klärungsbedürftig, wenn sie durch die Rechtsprechung des BFH hinreichend geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar oder vorgetragen sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage durch den BFH geboten erscheinen lassen (BFH-Beschluss vom 04.05.1999 - IX B 38/99, BFHE 188, 395, BStBl II 1999, 587).

- 5** Die von dem Beschwerdeführer herauszustellende Rechtsfrage muss außerdem in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein. Eine Rechtsfrage ist klärungsfähig, wenn sie auf Grundlage der nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG entscheidungserheblich ist (s. BFH-Beschlüsse vom 08.04.2004 - VII B 110/03, BFH/NV 2004, 1310; vom 04.11.2009 - VI B 43/09, und vom 27.09.2010 - II B 164/09, Rz 3).
- 6** b) Die unter 3.2.1.2, 3.2.2.2, 3.2.3.3 und 3.2.4.2 der Beschwerdebegründung aufgeworfenen Rechtsfragen sind zum Teil nicht klärungsbedürftig und im Übrigen in dem von den Klägern angestrebten Revisionsverfahren jedenfalls nicht klärungsfähig.
- 7** aa) Gegenstand der vom FG abgewiesenen Klage waren zum einen die Einkommensteuerbescheide für 2012 und 2013 (Streitjahre) in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.09.2017.
- 8** Die von den Klägern in dem vorliegenden Beschwerdeverfahren aufgeworfenen Rechtsfragen betreffen jedoch nicht die Festsetzung der Einkommensteuer für die Streitjahre. Sie beziehen sich vielmehr auf die Anrechnung von durch den (ehemaligen) Arbeitgeber des Klägers gezahlter Lohnsteuer auf die Einkommensteuer bzw. auf die Erstattung sich nach der Anrechnung ergebender Beträge.
- 9** Die Anrechnung ist nicht Teil des Steuerfestsetzungs- sondern des Steuererhebungsverfahrens und wird durch einen selbständigen (deklaratorischen) Verwaltungsakt mittels Anrechnungsverfügung oder Abrechnungsbescheid herbeigeführt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 19.07.1994 - VIII R 58/92, BFHE 176, 317, BStBl II 1995, 362; vom 17.06.2009 - VI R 46/07, BFHE 226, 53, BStBl II 2010, 72, und vom 25.10.2011 - VII R 55/10, BFHE 235, 115, BStBl II 2012, 220, Rz 12, 13). Dies gilt auch, wenn Steuerfestsetzung und Anrechnungsverfügung --wie im Streitfall-- in einem Bescheid (lediglich formal) zusammengefasst sind (BFH-Beschluss vom 13.01.2005 - VII B 147/04, BFHE 208, 404, BStBl II 2005, 457). Soweit das Urteil der Vorinstanz die Steuerfestsetzungen für die Streitjahre zum Gegenstand hat, können die von den Klägern aufgeworfenen Rechtsfragen mangels Entscheidungserheblichkeit folglich nicht geklärt werden.
- 10** bb) Soweit sich die Kläger im finanzgerichtlichen Verfahren auch gegen die Anrechnungsverfügungen gewandt haben und das FG über dieses Begehren entschieden hat, sind die von den Klägern aufgeworfenen Rechtsfragen nicht klärungsbedürftig. Sie sind durch die Rechtsprechung des BFH geklärt und unter den im Streitfall vorliegenden Umständen offensichtlich so zu beantworten, wie es das FG in seiner Entscheidung getan hat.
- 11** (1) Lohnsteuer wird nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) grundsätzlich nur angerechnet, wenn sie auf tatsächlich --zu Recht oder zu Unrecht-- bei der Veranlagung erfasste Einnahmen entfällt und nicht die Erstattung beantragt oder durchgeführt worden ist (BFH-Urteile vom 19.12.2000 - VII R 69/99, BFHE 194, 162, BStBl II 2001, 353, in BFHE 226, 53, BStBl II 2010, 72, und vom 12.11.2013 - VII R 28/12, Rz 10; BFH-Beschluss vom 03.08.2010 - VII B 70/10, Rz 7).
- 12** (2) In der Rechtsprechung des BFH ist außerdem geklärt, dass ein etwaiger Erstattungsanspruch in aller Regel auch dann dem Arbeitnehmer und nicht dem Arbeitgeber zusteht, wenn die Lohnsteuer zu Unrecht einbehalten und abgeführt worden ist (BFH-Urteil in BFHE 226, 53, BStBl II 2010, 72, m.w.N.). Dem entspricht § 37 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO), wonach demjenigen ein Anspruch auf Rückzahlung eines zu Unrecht geleisteten Betrags zusteht, für dessen Rechnung die betreffende Leistung erfolgt ist. Denn auch dann, wenn der Arbeitgeber eine nicht geschuldete Lohnsteuer abführt, leistet er sowohl aus seiner eigenen Sicht als auch aus derjenigen der Finanzbehörde für Rechnung des Arbeitnehmers; die Zahlung stellt sich also in dieser Situation für den Leistenden wie für den Empfänger als Leistung des Arbeitnehmers dar (BFH-Urteile vom 29.11.2000 - I R 102/99, BFHE 194, 69, BStBl II 2001, 195, und in BFHE 226, 53, BStBl II 2010, 72). Deshalb ist eine nicht geschuldete und mithin zu Unrecht an das Finanzamt abgeführte Lohnsteuer nur auf die Einkommensteuer des Arbeitnehmers anzurechnen, nicht aber dem Arbeitgeber zu erstatten.
- 13** (3) Der BFH hat ebenfalls entschieden, dass die abgeführte Lohnsteuer kein Arbeitslohn ist, wenn der Arbeitgeber

dem Arbeitnehmer --wie im Streitfall-- kein Gehalt zahlt und den Lohnsteuerabzug dennoch durchgeführt hat. In einem solchen Fall steht, weil kein Lohn gezahlt wurde und gezahlt werden sollte, allein eine rechtsgrundlose Steuerzahlung in Rede. Deshalb ist in einem solchen Fall nicht der Arbeitnehmer sondern der Arbeitgeber steuererstattungsberechtigt (BFH-Urteil vom 24.11.1961 - VI 88/61 U, BFHE 74, 246, BStBl III 1962, 93; BFH-Beschluss vom 15.11.1999- VII B 155/99, BFH/NV 2000, 547). Nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG kann durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer (nur) insoweit auf die Einkommensteuer angerechnet werden, als sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte entfällt. Schon nach diesem Wortlaut der Vorschrift kann --wie das FG zu Recht entschieden hat-- nicht zweifelhaft sein, dass auf die Einkommensteuer keine Steuerbeträge angerechnet werden können, die nicht auf bei der Veranlagung erfasste Einkünfte entfallen.

- 14** Das gilt insbesondere auch, wenn vom Arbeitgeber Lohnsteuer angemeldet und abgeführt worden ist, die in Wahrheit nicht entstanden ist, weil der der Steueranmeldung zugrunde gelegte Arbeitslohn dem Arbeitnehmer --wie im Streitfall dem Kläger-- nicht zugeflossen ist und daher nach § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG Lohnsteuer von vornherein nicht zu erheben war. Dies ist nach der Systematik des Gesetzes eindeutig und bedarf keiner Klärung in einem Revisionsverfahren. Meldet der Arbeitgeber in einem solchen Fall zu Unrecht Lohnsteuer an und führt sie ab, obwohl sie nicht zu erheben war, steht ihm nach § 37 Abs. 2 Satz 1 AO der Erstattungsanspruch zu, da die rechtsgrundlose Zahlung bei dieser Gestaltung nicht auf Rechnung des Arbeitnehmers sondern des Arbeitgebers erfolgt (BFH-Beschluss in BFH/NV 2000, 547). Neben diesem Anspruch ist für eine Anrechnung der abgeführten Lohnsteuer zugunsten des Arbeitnehmers und eine Erstattung überschüssiger Beträge an diesen kein Raum.
- 15** (4) Zwar hat der Senat die in seinem Urteil in BFHE 74, 246, BStBl III 1962, 93 geäußerte Rechtsauffassung mit seinem Urteil in BFHE 226, 53, BStBl II 2010, 72 jedenfalls für den Fall, dass der Lohnsteuerabzug nicht mehr geändert werden kann (§ 41c Abs. 3 EStG), aufgegeben. Ob daran weiterhin festzuhalten ist (zur Kritik an dem Senatsurteil in BFHE 226, 53, BStBl II 2010, 72 s. z.B. Schmidt/Krüger, EStG, 39. Aufl., § 19 Rz 100 "Lohnsteuer"; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 36 Rz 11), könnte im vorliegenden Fall in einem künftigen Revisionsverfahren allerdings ebenfalls nicht geklärt werden. Denn die Kläger haben vor dem FG nicht beantragt, den Arbeitslohn des Klägers im Rahmen der Steuerfestsetzungen für die Streitjahre um die vom früheren Arbeitgeber des Klägers abgeführte Lohnsteuer höher anzusetzen. Sie haben es ausweislich der Entscheidungsgründe des FG-Urteils vielmehr ausdrücklich abgelehnt, die Berücksichtigung weiterer Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit zu beantragen.
- 16** Ohne einen solchen Antrag der Kläger war das FG wegen des Verbots einer verbösernden Entscheidung von vornherein daran gehindert, die Einkommensteuer für die Streitjahre höher festzusetzen und weitere Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit der Besteuerung zu unterwerfen. Über den Antrag der Kläger konnte es nicht hinausgehen (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO), selbst wenn die Berücksichtigung höherer Arbeitslöhne des Klägers und damit eine höhere Steuerfestsetzung in materiell-rechtlicher Hinsicht zutreffend und für die Anrechnung der Lohnsteuer günstiger gewesen sein sollte.
- 17** Hierdurch unterscheidet sich der Streitfall von dem Sachverhalt, der dem Senatsurteil in BFHE 226, 53, BStBl II 2010, 72 zugrunde lag. Denn auch nach der vom Senat dort vertretenen Auffassung kommt eine Anrechnung der Lohnsteuer beim Arbeitnehmer nur in Betracht, wenn die Lohnsteuer auf tatsächlich bei der Einkommensteuerveranlagung --zu Recht oder zu Unrecht-- erfasste Einnahmen entfällt (s. dazu auch Geserich, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2009, 1202). Gerade aus diesem Grund hat der Senat in seinem Urteil in BFHE 226, 53, BStBl II 2010, 72 die Klage der dortigen Kläger, die Einkommensteuer höher festzusetzen, ausnahmsweise als zulässig angesehen. Eine solche Situation liegt im Streitfall allerdings nicht vor. Unter den im Streitfall gegebenen Umständen waren die im Zusammenhang mit der Anrechnung/Erstattung der Lohnsteuer in Zusammenhang stehenden, von den Klägern aufgeworfenen Rechtsfragen auf der Grundlage der höchstrichterlichen Rechtsprechung vielmehr offenkundig so zu beantworten, wie es das FG getan hat.
- 18** 2. Bei dem von den Klägern angesprochenen Zulassungsgrund der Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) handelt es sich um einen Spezialtatbestand der Revisionszulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung. Dieser Zulassungsgrund setzt damit ebenfalls u.a. voraus, dass der Beschwerdeführer eine klärungsbedürftige und klärbare Rechtsfrage aufwirft (BFH-Beschlüsse vom 13.11.2012 - II B 123/11, Rz 2, m.w.N., und vom 04.07.2018 - IX B 114/17, Rz 4). Hieran fehlt es im Streitfall.
- 19** 3. Soweit die Kläger meinen, eine Entscheidung des BFH sei zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich, gehört zur schlüssigen Darlegung einer Divergenzrüge i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO u.a. eine hinreichend genaue Bezeichnung der vermeintlichen Divergenzentscheidung sowie die Gegenüberstellung

tragender, abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus der behaupteten Divergenzentscheidung andererseits, um eine Abweichung erkennbar zu machen (Senatsbeschluss vom 15.03.2011 - VI B 151/10, Rz 9). Darüber hinaus hat der Beschwerdeführer darzulegen, dass das angefochtene Urteil und die vorgebliche Divergenzentscheidung dieselbe Rechtsfrage betreffen und zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind (z.B. BFH-Beschluss vom 12.10.2011 - III B 56/11, Rz 2).

- 20** Diesen Anforderungen entspricht der Vortrag der Kläger nicht.
- 21** Die Kläger führen zwar verschiedene vermeintliche Divergenzentscheidungen des BFH und anderer FG auf. Sie haben der Vorentscheidung des FG --mit einer Ausnahme-- aber keinen tragenden Rechtssatz entnommen und diesen Rechtssatz sodann einem Rechtssatz aus einer vermeintlichen Divergenzentscheidung gegenüber gestellt, um die angebliche Abweichung zu verdeutlichen.
- 22** Soweit die Kläger dem Urteil der Vorinstanz unter 3.3.1.5 der Beschwerdebegründung (zumindest sinngemäß) den Rechtssatz entnommen haben, das FG dürfe die Einkommensteuerfestsetzung ohne einen dahin gehenden Antrag auch zur Schaffung der materiellen Anrechnungsvoraussetzungen nicht verbösern, und diesem Rechtssatz Auszüge aus vermeintlichen Divergenzentscheidungen gegenübergestellt haben, betreffen die von den Klägern herausgestellten Auszüge aus den angeblichen Divergenzentscheidungen ersichtlich nicht dieselbe Rechtsfrage. Außerdem fehlt jeglicher Vortrag der Kläger dazu, dass das FG-Urteil und die vermeintlichen Divergenzentscheidungen zu vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind.
- 23** 4. Von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung wird abgesehen (§ 116 Abs. 5 Satz 2 FGO).
- 24** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)